

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría en Derecho

Mención en Derecho Tributario

**Problemas jurídicos que plantea la defraudación tributaria a partir del
Código Orgánico Integral Penal en el Ecuador**

Sandra Gabriela Flores Sanmartín

Tutor: Edison René Toro Calderón

Quito, 2018



CLAÚSULA DE CESIÓN DE DERECHO DE PUBLICACIÓN DE TESIS

Yo, Sandra Gabriela Flores Sanmartín, autora de la tesis intitulada “*Problemas jurídicos que plantea la defraudación tributaria a partir del Código Orgánico Integral Penal en el Ecuador*”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Investigación con Mención en Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto, la Universidad utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital u óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha.

Firma:

Resumen

El tema central de esta investigación es “Problemas jurídicos que plantea la defraudación tributaria a partir del Código Orgánico Integral Penal en el Ecuador”, los objetivos específicos son: Analizar desde el punto de vista doctrinario la figura de defraudación tributaria. Demostrar que la figura de la defraudación tributaria está mal configurada en el COIP; y, evidenciar que ciertos casos contemplados como defraudación en este cuerpo normativo pueden considerarse contravenciones o faltas reglamentarias; y, Evidenciar los problemas jurídicos que pueden generarse para los contribuyentes en la aplicación del concepto de defraudación tributaria establecido en el COIP; y, proponer lineamientos para dar un trámite administrativo a estas normas, en aplicación de normas de derecho comparado.

Luego de revisar varias teorías, en el presente trabajo se concluye que para la existencia del delito de defraudación tributaria debe configurarse el elemento subjetivo “dolo”, en consecuencia las infracciones en que la conducta dolosa no se compruebe, pueden categorizarse como infracciones administrativas (contravenciones o faltas reglamentarias) establecidas en el Código Orgánico Tributario, mas no como defraudación.

Empero en el respectivo análisis se observan casos en los que es bastante discrecional el juzgar si la conducta del sujeto es dolosa o negligente, lo que no favorece al contribuyente sino a la Administración Tributaria, que cataloga como delito el solo hecho de dejar de pagar los tributos establecidos por la ley, apartando en consecuencia las figuras negligentes e imprudentes.

A pesar de lo señalado, de los veinte casos detallados en el artículo 298 del COIP, se encontraron tres que pueden considerarse infracciones administrativas, por lo cual no merecen la categoría de delitos defraudatorios, ni las sanciones impuestas en dicha norma por tratarse de conductas culposas, cuya sanción debe ser proporcional a la gravedad de la infracción cometida por el sujeto, en acatamiento al principio de mínima intervención penal garantizado constitucionalmente.

Tabla de contenido

| | |
|--|------------|
| Resumen | 3 |
| Introducción..... | 6 |
| Acercamiento a la figura de defraudación tributaria | 8 |
| 1. Análisis doctrinario de la figura de defraudación tributaria..... | 13 |
| 1.1. Corrientes que consideran al dolo como elemento <i>sine qua non</i> de la defraudación tributaria | 15 |
| 1.2. Teoría del deber de contribuir con la Administración Pública..... | 30 |
| 1.3. Principio de Intervención mínima y carácter fragmentario del Derecho Penal | 37 |
| 1.4. Conclusiones..... | 39 |
| Estudio normativo y jurisprudencial de la figura de defraudación tributaria concebida en el ámbito nacional y comparado | 41 |
| 2. Delito de defraudación tributaria, ámbitos nacional y comparado .. | 41 |
| 2.1. Antecedentes..... | 41 |
| 2.2. Análisis crítico de la normativa aplicable en la tipificación del delito de defraudación tributaria contemplado en el COIP..... | 43 |
| 2.4. Normas de derecho comparado aplicables | 100 |
| 2.5. Revisión de jurisprudencia relevante nacional o comparada respecto a los casos tipificados como delito de defraudación tributaria, e identificados como contravenciones en el presente estudio. | 103 |
| 2.6. Conclusiones..... | 113 |
| Perspectivas jurídicas de aplicación del delito de defraudación tributaria tipificado en el COIP y planteamiento de posibles soluciones..... | 115 |
| 3. Evidenciar los problemas jurídicos que pueden generarse para los contribuyentes en la aplicación del concepto de defraudación tributaria establecido en el COIP..... | 115 |
| 3.1. Persecución al contribuyente o mecanismo válido para facilitar la recaudación de impuestos | 123 |

| | |
|---|-----|
| 3.2. Lineamientos para la aplicación administrativa de estas normas | 124 |
| 3.3. Conclusiones..... | 125 |
| 3.4. Recomendaciones:..... | 126 |

| | |
|--------------------------|--|
| Bibliografía..... | |
|--------------------------|--|

Índice de tablas

| | |
|--|-----|
| 1 Sanciones anteriores según el COT..... | 43 |
| 2 Cuadro comparativo del tipo defraudación tributaria..... | 44 |
| 3 Identificación del tipo penal de los casos tipificados como defraudación tributaria..... | 95 |
| 4 Cuadro comparativo respecto al tratamiento de infracciones en el ecuador, en los países miembros de la can y españa..... | 100 |
| 5 Delitos superpuestos..... | 115 |

Introducción

Miguel Bajo y Silvana Bacigalupo al hablar de los roles de la Administración Tributaria, señalan que ésta “[...] para cumplir sus funciones de policía general o de orden público y de policía especial está facultada para la utilización de instrumentos de fuerza. En unos casos se trata de medios encaminados a obligar a la voluntad rebelde a cumplir lo ordenado”.¹ En nuestra legislación existen varios ejemplos que se enmarcan dentro de este concepto, entre ellos podemos citar la imposición de multas, el cobro de intereses, los procesos determinativos, el establecimiento de recargos, los procesos de ejecución coactiva; estos instrumentos se convierten en medidas represivas que “[...] castigan el incumplimiento de una obligación y son las que integran el poder sancionador de la Administración Tributaria”² que se despliega en el momento en que el contribuyente infringe administrativamente.

En el ámbito penal tributario, la sanción ante el cometimiento de una infracción es más severa si se comprueba que se buscó perjudicar al Fisco a través de uno de los casos tipificados como defraudación tributaria en el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal (COIP), con penas que oscilan desde un año de prisión hasta 10 años de reclusión. Obviamente la imposición de penas tan rígidas llama la atención principalmente de quienes estamos involucrados en la rama tributaria, al percibir superficialmente que no todos los casos constituyen defraudación.

En este contexto, se observa que el problema está, en que este delito se encuentra erróneamente tipificado en el COIP, puesto que para que se configure el mismo, desde la doctrina se indica que debe existir como elemento sustancial el dolo, empero se observan casos sancionados como tal, que aparentan ser únicamente culposos, más de comprobarse esta situación los contribuyentes que adecúen su conducta a estos casos serán gravemente sancionados.

Ante este problema, en primer lugar se acudirá a las concepciones doctrinarias para analizar la figura de defraudación tributaria, buscando dilucidar si ¿es posible que el delito de defraudación tributaria este erróneamente configurado en el COIP o si lo está adecuadamente?, de no estarlo se intentará evidenciar que ciertos casos

¹ Miguel Bajo y Silvana Bacigalupo, “Delitos contra la hacienda pública” en *Derecho Penal Económico* (Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces S.A., 2001), 74.

² Bajo y Bacigalupo, “Delitos contra la hacienda pública”, 75.

contemplados como defraudación en la norma citada pueden considerarse infracciones administrativas acreedoras de sanciones menos graves, al igual que evidenciar los problemas jurídicos que pueden generarse para los contribuyentes con la aplicación del concepto de defraudación tributaria establecido en el COIP; buscando proponer lineamientos para dar un trámite administrativo a estas infracciones, en aplicación de normas de derecho comparado.

Capítulo Primero

Acercamiento a la figura de defraudación tributaria

El Estado ecuatoriano para el cumplimiento de sus fines sociales, políticos y económicos, demanda ingresos, mismos que se obtienen particularmente de la venta de petróleo, venta de activos y de la recaudación fiscal; para la obtención de estos últimos, desde hace aproximadamente 18 años se ha venido caminando hacia una intensificación de la cultura tributaria, sobre todo en la Administración Tributaria Central, donde hoy en día casi todos los procesos están regulados, existen normas que procuran que casi nada se escape de la vista de la Administración cuando de control tributario y recaudación de impuestos se trata; esta cultura no se ha conseguido en la misma medida en la Administración Tributaria Seccional carente de normas para mejorar los procesos de gestión tributaria.

Obviamente alcanzar una cultura tributaria como la que actualmente posee la Administración Tributaria Central, no ha sido fácil de conseguir, para ello el Servicio de Rentas Internas (SRI)³ ha trabajado intensamente en cumplir las metas proyectadas por el Gobierno Nacional; con el apoyo del legislador que en tema de sanciones ha ido estableciendo cada vez normas más severas para los contribuyentes que no cumplen adecuadamente con sus deberes materiales y formales tributarios, entre estas medidas podemos señalar el recargo del 20% sobre el valor principal (de naturaleza sancionatoria, pues “procura disuadir el incumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente”⁴), incorporado en el segundo inciso del artículo 90 del Código Orgánico Tributario por el artículo 2 del Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre de 2007.

Hasta el año 2014, las infracciones administrativas y penales tributarias estaban tipificadas en el Código Orgánico Tributario (COT); actualmente los ilícitos tributarios y sus sanciones se encuentran tipificados en el Código Orgánico Integral Penal (COIP)

³ Conforme el artículo 1 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas (SRI), la misma es una entidad técnica, autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios, jurisdicción nacional y sede principal en la ciudad de Quito; tiene entre sus facultades principales las de efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no esté expresamente asignada por la Ley a otra autoridad.

⁴ Ecuador, Corte Nacional de Justicia, [Fallo de triple reiteración respecto al recargo del 20% a la obligación tributaria que se aplica cuando el sujeto activo ejerce su Facultad Determinadora] en Resolución de 4 de mayo de 2011, publicado en el Registro Oficial No. 471 de 16 de junio de 2011.

publicado en el Registro Oficial Suplemento 180 del lunes 10 de febrero de 2014, y sus reformas, el cual dentro del tema que nos ocupa, entró en vigencia el 10 de agosto del mismo año, dando en cierta forma un giro respecto a la concepción del delito de defraudación tributaria, toda vez que su tipificación parecería abarcar no solo infracciones dolosas, sino que incluye en este delito a ciertas conductas culposas y les da un tratamiento similar.

A continuación encontramos la tipificación que el artículo 298 del COIP da del delito de defraudación tributaria: “La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe a la Administración Tributaria para dejar de cumplir con sus obligaciones o para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero (...)”, será sancionada de uno a diez años de privación de libertad dependiendo el caso tipificado.

“Como puede evidenciarse, la defraudación tributaria es severamente sancionada, y encumbra y reafirma el carácter represivo del sistema sancionatorio, cual es el de reprimir las conductas reñidas con el orden jurídico, como también sentar su fin preventivo, al disuadir con tamañas medidas su no presentación”⁵.

Estamos de acuerdo en que las conductas maliciosas deben reprenderse de tal manera que no vuelvan a repetirse, sin embargo en el tipo penal descrito no se especifica que para la configuración del delito, el sujeto deba actuar con dolo, o de manera maliciosa, sino únicamente que con su conducta incumpla cualquier tipo de obligación tributaria o deje de pagar en todo o en parte los tributos debidos; por lo cual podría sancionarse con penas elevadas a quien de manera imprudente incumpla sus obligaciones, deje de pagar los tributos debidos, o lesione de cualquier forma el bien jurídico protegido.

Por lo que la tipificación de este delito parece denotar que el legislador ecuatoriano al establecer estas conductas defraudatorias, se apartó en cierta medida de la doctrina penal tributaria que ha conceptualizado al delito de defraudación tributaria como “la intención de dañar, la realización de un acto voluntario o la ocultación (omisión) de cualquier circunstancia con relevancia fiscal con el propósito deliberado de sustraerse en todo o en parte a una obligación fiscal”⁶, es decir que para que exista

⁵ Juan Carlos Mogrovejo, “Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador”, *Foro, Revista de Derecho*, No. 15 (I semestre de 2011): 33.

⁶ Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, vol. 2, 3°. ed., (Buenos Aires: Depalma, 1984), 644.

delito el sujeto pasivo debe actuar con dolo; o quizá el legislador se inclinó por una doctrina diferente; en todo caso esto lo veremos en el desarrollo de esta investigación.

Debido a la evidente discrepancia de criterios en la tipificación del delito de defraudación tributaria vale analizar si la tipificación del artículo 298 del COIP observa los principios que regulan el régimen tributario ecuatoriano, el debido proceso, el derecho penal sancionador y el derecho administrativo sancionador.

Respecto a los principios del régimen tributario, se observa que este delito en la forma tipificada conculca el principio de Equidad, Lewin Figueroa sostiene: “[...] este principio [...] desempeña un papel correctivo. Es un remedio para subsanar los defectos derivados de la generalidad de la Ley”.⁷ En el análisis que nos compete el legislador tenía la premisa de examinar si era equitativo tipificar como delito de defraudación tributaria a dos conductas totalmente diferentes, como son las culposas y las dolosas, análisis que a simple vista parece no haberse realizado, puesto que se ha uniformado dichas conductas como defraudación tributaria, cuando a decir de Pablo Egas “El concepto de equidad se encuentra vinculado muy estrechamente al concepto de justicia”⁸, que implica dar a cada quien lo que le corresponde, en este caso se conculcaría este principio constitucional al no hacer distinción entre el delincuente y el infractor imprudente y negligente.

Además se transgreden los principios del debido proceso, entre ellos el de proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales y administrativas establecido en el numeral 6, del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador, si se entiende que este principio busca que haya “[...] una correspondencia entre la gravedad de la sanción penal y los hechos castigados [...]”⁹ es decir adecuar la gravedad de la infracción cometida con la sanción que se imponga; lo que no se

⁷ Alfredo Lewin Figueroa, *Principios de Equidad y de Igualdad en Principios Constitucionales del Derecho Tributario* (Bogotá: Universidad de los Andes e ICDT, 2002), 64, citado por Pablo Egas Reyes “El principio de Equidad Tributaria en el Ecuador”, en *XI Jornadas Nacionales* (Quito: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2010), 4.

⁸ Pablo Egas Reyes “El principio de Equidad Tributaria en el Ecuador”, en *XI Jornadas Nacionales*, (Quito: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2010), 4.

⁹ Sebastián Felipe Sánchez Zapata, “El delito de pornografía infantil y TICs”, en Fernando Pérez Álvarez edit., *Moderno Discurso Penal y Nuevas Tecnologías, Memorias III Congreso Internacional de Jóvenes Investigadores en Ciencias Penales, 17, 18 y 19 de junio de 2013* (Salamanca: Aquilafuente, 2013), 178.
⟨https://books.google.com.ec/books?id=WK4_CQAAQBAJ&pg=PA178&lpg=PA178&dq=una+correspondencia+entre+la+gravedad&source=bl&ots=MJXHHFY8DO&sig=_zPEHnrw8bo_SU5-KzDRj6FgYi8&hl=es&sa=X&redir_esc=y#v=onepage&q=una%20correspondencia%20entre%20la%20gravedad&f=false⟩. Consulta: 24 de noviembre de 2016.

observa en su tipificación, puesto que una actuación culposa, originada por la impericia, la negligencia e inobservancia de normas no implica la misma gravedad que una infracción ocasionada con el ánimo de engañar al Fisco; no obstante lo dicho, el legislador ha sentado expresamente en el artículo 27 del COIP que “Actúa con culpa la persona que infringe el deber objetivo de cuidado, que personalmente le corresponde produciendo un resultado dañoso. Esta conducta es punible cuando se encuentra tipificada como infracción en este código”.

Al respecto el COIP clasifica a las infracciones en delitos y contravenciones, siendo en materia tributaria competente para conocer y juzgar las primeras el Juez Penal, quien debe:

[...] impedir el desempeño de las actividades o funciones, en virtud de las cuales se propició la infracción, y que encumbra los fines de la sanción, ya que, por un lado, al impedir que se continúe ejerciendo las labores que motivaron la infracción, cumple la sanción su función preventiva; y por otro, con el bloqueo propiamente dicho de las actividades, se imprime un castigo que se traduce en menoscabos económicos por la imposibilidad de activarlas, lo que evidencia su función represiva.¹⁰

Y las segundas, es decir las contravenciones junto con las faltas reglamentarias¹¹, conocidas y sancionadas por funcionarios de la propia Administración Tributaria con penas que van desde la multa, la clausura de establecimientos, la suspensión de actividades, el decomiso, etc., “[...] las cuales apuntan a la detracción patrimonial, siendo la multa la expresión más fidedigna [...]”.¹² En síntesis la inobservancia de este principio se evidencia al sancionar como delitos a infracciones administrativas que por ser culposas comportan “[...] menor drasticidad que en las que se acredite el dolo”.¹³

Lo mismo ocurre con el principio de presunción de inocencia establecido en el numeral 2, del artículo 76 de la Carta Suprema, que señala: “Se presumirá la inocencia de toda persona, y será tratada como tal, mientras no se declare su responsabilidad mediante resolución firme o sentencia ejecutoriada” empero el artículo 298 del COIP da la calidad de defraudador (delincuente) a los sujetos que incumplen obligaciones

¹⁰ Mogrovejo, “Las sanciones en materia tributaria”, 31.

¹¹ Establecidas en el Código Orgánico Tributario.

¹² *Ibíd.*, 27.

¹³ *Ibíd.*, 32.

tributarias o dejan de pagar un tributos, sin que siquiera sea necesario que hayan actuado en forma dolosa, el simple incumplimiento de la obligación de manera imprudente, negligente e inobservante, los convierte en delincuentes, lo que vulnera la garantía de presunción de inocencia ya que se los categoriza como delincuentes de defraudación tributaria, pudiendo tratarse de un sujeto imprudente o negligente;

Se transgrede de igual manera el principio de Prohibición de doble juzgamiento establecido en el literal i, numeral 7, del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador, según el cual “Nadie podrá ser juzgado más de una vez por la misma causa y materia”. Este principio se tratará con mayor profundidad en el desarrollo de esta investigación.

Se dijo también que el delito de defraudación tributaria en la forma que está tipificado contraviene el principio del derecho penal tributario, de mínima intervención penal, establecido en el artículo 3 del COIP, según el cual, “La intervención penal está legitimada siempre y cuando sea estrictamente necesaria para la protección de las personas. Constituye el último recurso, cuando no son suficientes los mecanismos extrapenales”; en este caso si el contribuyente no cumple con sus obligaciones en la forma establecida en la norma, la Administración se encuentra facultada para desplegar todo su accionar, a través de las facultades determinadora, sancionadora, la acción coactiva, sumados al cobro de intereses y recargos establecidos legalmente, así como a establecer las sanciones dispuestas en el artículo 323 del COT, estas son: a) Multa; b) Clausura del establecimiento o negocio; c) Suspensión de actividades; d) Decomiso; e) Incautación definitiva; f) Suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos; g) Suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones; h) Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos, es decir que la Administración posee medios suficientes para coaccionar al sujeto infractor para que cumpla sus obligaciones sin llegar a ser necesaria la intervención de la jurisdicción penal, facultada para establecer sanciones privativas de libertad, que deben aplicarse como último recurso.

Dentro del mismo ámbito, la errónea configuración de este delito conculca el principio de Favorabilidad establecido en el artículo 5 del COIP, por el cual, en caso de conflicto entre dos normas de la misma materia, que contemplen sanciones diferentes para un mismo hecho, se aplicará la menos rigurosa aun cuando su promulgación sea posterior a la infracción, en ese sentido, más adelante se mostrará

que existen conductas que antes que delitos constituyen contravenciones y faltas reglamentarias y por ello debe aplicarse este principio.

Para finalizar este análisis, no hay que olvidar que es el juzgador, quien en virtud del artículo 1 del Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ), tiene en sus manos la aplicación de estas normas en función de los principios analizados; y, así como la aplicación de la norma constitucional por el tenor que más se ajuste a la Constitución en su integralidad, debiendo en caso de duda, interpretar en el sentido que más favorezca a la plena vigencia de los derechos garantizados por la norma, de acuerdo con los principios generales de la interpretación constitucional.¹⁴

De lo expuesto podemos concluir, que el Juez debe por supremacía constitucional, aplicar los principios del debido proceso establecidos en dicha norma en pro de los contribuyentes, principalmente los de proporcionalidad y presunción de inocencia, por lo cual, al no verificarse la concurrencia de dolo en la actuación del sujeto pasivo, es el juzgador quien debe archivar la demanda y disponer que el conocimiento y sanción se efectúe en la vía administrativa.

A continuación analizaremos con apoyo de la doctrina la figura de defraudación tributaria y los elementos que la componen a fin de comprender si está erróneamente tipificada en el COIP o si por el contrario lo está adecuadamente.

1. Análisis doctrinario de la figura de defraudación tributaria

Los delitos tributarios han sido definidos como “La vulneración de las normas tributarias mediante una conducta antijurídica, la cual puede consistir en la omisión de actos ordenados o en la ejecución de los prohibidos por la ley”.¹⁵ La vulneración de estas normas “[...] no solo entrañan una disminución del valor económico en el Erario Público, sino que afecta, como resultado propio de uno de los más genuinos delitos económicos, a toda una política económica y social que incide sobre el ahorro, la inversión, la distribución de la Renta Nacional [...]”¹⁶ por lo cual su cometimiento debe ser sancionado por el Estado.

Granda Da Silva Martins advierte que:

¹⁴ Ecuador; *Código Orgánico de la Función Judicial*, en *Registro Oficial, Suplemento*, No. 544 (3 de marzo de 2009), art. 6. En adelante se cita este Código como *COFJ*.

¹⁵ Gabriela Ríos Granados, “El Ilícito Tributario” en Miguel Alvarado Esquivel, coord., *Manual de Derecho Tributario* (México: Porrúa, 2005), 293.

¹⁶ Bajo y Bacigalupo, “Delitos contra la hacienda pública”, 219.

[...] Para introducirse en la dogmática penal del delito tributario debemos empezar a tener presente que no se persigue tan solo la falta de pago de impuestos, sino las conductas que demuestran la deformación ardidosa de sus bases imponibles, lo que obliga a anticipar que no existe delito tributario sin la existencia de una intención de engañar al Fisco por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria.¹⁷

Concordantemente Carmen Simone señala que en los delitos: “[...] es necesario que a la conducta activa u omisiva, acompañe la culpa o mala fe del infractor.”¹⁸

Entre los delitos tributarios encontramos al de defraudación tributaria, este tipo penal ha sido estudiado por renombrados juristas, para muchos de ellos “el núcleo de la acción típica de defraudación tributaria estaría definido por el engaño, que habrá de ser, además, cualificado, en el sentido de que el autor debe poner en marcha una serie de comportamientos capaces de representar ‘una verdadera mise en scène’ tendiente a engañar a los correspondientes órganos de la Administración tributaria”¹⁹ es decir que en este tipo penal el elemento clave es el engaño o dolo, sin el cual no se configuraría el delito defraudatorio, sino únicamente una infracción administrativa.

Siguiendo este criterio Juan M. Terradillos señala que el delito de defraudación tributaria “[...] consiste, en sus modalidades esenciales, en la ocultación o no facilitación de datos sobre los que pueden ser llevadas a efecto las pretensiones recaudatorias del Fisco”.²⁰ Dicho de otra manera, en el delito analizado el sujeto pasivo tiene la intención de no pagar lo justo al Fisco y por consiguiente ejecuta voluntariamente acciones para no cumplir en todo o en parte con sus obligaciones tributarias defraudando así al Fisco.

¹⁷ Ives Granda Da Silva Martins, edit., *Crimes contra a ordem tributária*, en *Revista dos Tribunais*, San Pablo, (2002), citado por: Vicente Días, en: Esteban J. Urresti, Fabiana L. Comes dir., “El dolo en los delitos tributarios: Particularidades del aspecto subjetivo del tipo y de su prueba”, *El delito Fiscal*, tomo II, (Buenos Aires: Editorial AD-HOC S.R.L, 2011), 86.

¹⁸ Carmen Amalia Simone Lasso, “Estudio normativo de la tipificación, juzgamiento y sanción del delito tributario en el Ecuador desde 1975 hasta la actualidad” en José Vicente Troya Jaramillo y Carmen Amalia Simone Lasso, *Manual de Derecho Tributario*, (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2013), 336-7.

¹⁹ Luis Gracia Martín, “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma”, *Civitas: Revista española de derecho financiero* No. 58, (1988): 274.

²⁰ Juan M. Terradillos Basoco, “Delito de Defraudación Tributaria e Ingresos de Origen Ilícito” en Edgardo Alberto Donna, dir. *Derecho Penal Económico*, (Buenos Aires: Rubinzal Culzoni Editores, 2007), 16.

Con otro criterio, para cierta doctrina el tipo penal en estudio “[...] aparece como la mera omisión de ingreso, tanto si media engaño como si no, causada como consecuencia del incumplimiento de algún deber tributario”²¹, podríamos entender que el legislador en la tipificación del delito analizado se ha guiado por esta doctrina, en la que prima el ingreso al Fisco para satisfacer el gasto público, antes que la conducta dolosa o culposa del sujeto pasivo.

Un concepto más amplio que el expuesto lo da Silva Sánchez, quien sostiene que “La infracción de deberes tributarios por parte de aquellos sobre quienes estos recaen constituye condición necesaria de la conformación típica del delito de defraudación tributaria, pero sin embargo no constituye condición suficiente de la existencia del referido delito”²² criterio que comparto con el autor, ya que el descuido, la desorganización o la negligencia en el actuar del sujeto pasivo que provoque el incumplimiento de sus obligaciones tributarias o el dejar de pagar, o pagar fuera de tiempo sus impuestos, no puede considerarse delito si no ha mediado una intención dolosa, en consecuencia la Administración debe exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias pendientes con las sanciones administrativas establecidas legalmente y no llegar al ámbito penal.

La pregunta que cabría plantearse al revisar estos criterios vendría a ser ¿cuál es la condición “sine qua non” que debe verificarse para que se configure el delito de defraudación tributaria? Interrogante que con apoyo en la doctrina procuraré despejar en las siguientes líneas.

1.1. Corrientes que consideran al dolo como elemento *sine qua non* de la defraudación tributaria

Vale iniciar señalando que todo delito tiene un lado objetivo y un lado subjetivo; el lado objetivo del hecho, tiene que ver con el lado objetivo del tipo penal (es decir que la conducta se encuentre tipificada como delito en la norma) así el delito de defraudación tributaria; el lado subjetivo por otra parte conlleva elementos que

²¹ Luis M. Alonso González, “Tramas organizadas en el delito de evasión en el IVA”, en Alejandro Altamirano y Ramiro M. Rubinska coord. *Derecho Penal Tributario*, tomo I (Buenos Aires: Marcial Pons, 2008), 406.

²² Jesús María Silva Sánchez, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, (Barcelona: Atelier Libros Jurídicos, 2005), 73 y ss., citado por Roberto Atilio Falcone, “La defraudación tributaria como delito de infracción de deber”, en Edgardo Alberto Donna dir., *Revista de derecho penal económico* (Buenos Aires: Rubinzal Culzoni, 2011-2012), 19.

forman una relación psicológica entre el autor y el hecho objetivo, estos elementos pueden ser (dolo, imprudencia, tendencia y ánimos).²³

Se debe tener presente que el elemento subjetivo se presenta por la voluntad del sujeto que traduce o manifiesta el propósito de no cumplir deliberadamente los deberes exigidos por la leyes tributarias, sumando ello el elemento objetivo que es el elemento material del precepto.²⁴ Dentro de los elementos subjetivos, se encuentra el dolo, que “[...] debe referirse a un tipo penal concreto y debe perdurar durante la ejecución del delito”.²⁵

De acuerdo al finalismo, “el dolo es parte del tipo y sólo lo integran, básicamente, el conocimiento de los aspectos objetivos (del tipo) y la voluntad de realizarlos”.²⁶ Para esta doctrina, el dolo “consiste en saber y querer todas las circunstancias del tipo objetivo. Se suele decir que obra dolosamente quien al actuar ha exteriorizado su voluntad guiada por el conocimiento de cada uno de los elementos del tipo objetivo que ese sujeto ha aprendido”.²⁷

Para Roxin “[...] el dolo es saber y querer las circunstancias del tipo objetivo”.²⁸ Mientras que para Welsel existen dos momentos que conforman el tipo (lado objetivo): “un momento intelectual dado por la *conciencia de lo que se quiere*, y un momento volitivo que es la *decisión de querer realizarlo*; luego define al dolo como la voluntad de acción orientada a la realización del tipo de un delito”.²⁹ (Énfasis añadido).

En resumen, el dolo se verifica por el conocimiento del tipo objetivo (delito tipificado en la norma) y la voluntad con la que actúa el sujeto pasivo para realizar el

²³ Alex Van Weezel, “El error en el delito tributario” en Alejandro C. Altamirano, Ramiro R. Rubinzca coords., *Derecho Penal Tributario*, Tomo I, (Buenos Aires: Marcial Pons, 2008), 167.

²⁴ Vicente Días, “El dolo en los delitos tributarios: Particularidades del aspecto subjetivo del tipo y de su prueba” en Esteban J. Urresti, Fabiana L. Comes dir., *El Delito Fiscal. Aspectos sustantivos, procesales y constitucionales* Tomo II, (Buenos Aires: Editorial AD-HOC S.R.L., 2011), 87.

²⁵ Carolina Robiglio, “El dolo en los delitos tributarios: Particularidades del aspecto subjetivo del tipo y de su prueba” en Esteban J. Urresti, Fabiana L. Comes, dir., *El Delito Fiscal, aspectos sustantivos, procesales y constitucionales*, Tomo II, (Buenos Aires: Editorial Ad-hoc S.R.L., 2011), 15.

²⁶ Julio Armaza Galdos, “El Error de Prohibición”, *Revista de Derecho y Ciencias Políticas*, Vol. 50 Lima, (1993): 4. Disponible en: <http://perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/articulos/a_20080521_21.pdf>. Consulta: 18 de abril de 2016.

²⁷ Robiglio, “El dolo en los delitos tributarios”, 16.

²⁸ Claus Roxín, *Derecho Penal, Parte General*, Tomo I, trad., de la 2 ed. Alemana de Diego M. Luzón, Miguel Díaz, García Conlledo y Javier de Vicente Remesa, (Madrid: Thomson Civitas, 1997), 415., citado por Robiglio, “El dolo en los delitos tributarios”, 17.

²⁹ Hans Welsel, *Derecho Penal Alemán, trad., de la 11 ed. Alemana de Juan Bustos Ramírez y Sergio Yáñez Pérez*, (Santiago: Editorial Jurídica Chile, 2002), 77.

mismo. “Si no existen el empleo de medios engañosos capaces de generar en la Administración un error en la configuración de las bases imponibles, su ausencia hace a la ausencia de la conducta defraudadora”.³⁰ Consecuentemente se entiende que ante la falta de engaño (dolo), se está ante una infracción de índole administrativa, sancionable con penas administrativas como la multa, la clausura, el decomiso, la suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos entre otras y no ante un delito.

No obstante, existen autores que se apartan de este criterio, para quienes para acreditarse el obrar doloso basta con que exista el conocimiento actualizable, colateral o latente, entre ellos encontramos a Jakobs, según el cual no se requiere conocimiento y voluntad, sino que “[...] basta *completar* el aspecto de *conocimiento* para conformar el dolo [...]”.³¹ (Énfasis añadido).

Para Roxin empero “si existe dolo en el ánimo de quien tiene esperanza de que el resultado no ocurra, pero aun sin confiar en evitarlo, se resigna a que este ocurra y actúa, dejando las cosas seguir su curso”.³² Es decir “[...] el sujeto será punible a título de dolo aunque no obre con la específica intención de lograr el resultado, pero sí de realizar la conducta que sabe que necesariamente va a provocarlo; si en esas condiciones el sujeto lo admite, aunque no le agrada que acontezca, se verifica el dolo”.³³

En las dos tendencias expuestas, se observa como elemento imprescindible el conocimiento del tipo objetivo (es decir de la conducta antijurídica que ocasiona el delito), dejando sin discusión que éste elemento forma parte del dolo. Respecto a que la conducta debe ser volitiva, de estos conceptos se observa que para comprobar el engaño el sujeto no solo debe conocer que su conducta es antijurídica, sino que a pesar de dicho apercibimiento debe actuar voluntariamente para cometer la infracción, este accionar fortalece la doctrina finalista que requiere del conocimiento y la voluntad para que se configure un delito.

Ahora bien, es preciso indicar que entre la doctrina existe una gran controversia respecto a si para que se configure el delito de defraudación tributaria se requiere la presencia del dolo en la actuación de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, o

³⁰ Días, “El dolo en los delitos tributarios”, 88.

³¹ Ibíd.

³² Roxin, “Derecho Penal, Parte General”, 428.

³³ Robiglio, “El dolo en los delitos tributarios”, 31.

si por el contrario no es importante dicha presencia, sino únicamente el hecho de que el sujeto pasivo incumpla sus obligaciones o deje de pagar en todo o en parte los tributos correspondientes, sustentado en que al no ingresar los recursos presupuestados, el Estado no podrá satisfacer las necesidades de los ciudadanos (educación, salud, bienestar social, obra pública, etc.). En virtud de ahondar en estos criterios, a continuación analizaremos lo que dice la doctrina.

Giuliani Fonrouge considera al delito de defraudación tributaria, como “la intención de dañar, la realización de un acto voluntario o la ocultación (omisión) de cualquier circunstancia con relevancia fiscal con el propósito deliberado de sustraerse en todo o en parte a una obligación fiscal”.³⁴

Nótese que la acepción dada implica que la acción u omisión debe realizarse con la intención de dañar, es decir con dolo. Así, respecto a este elemento Francisco Muñoz cita: «El dolo en el delito de defraudación tributaria, requiere el conocimiento de la existencia de una deuda tributaria y de unos determinados deberes fiscales, cuya vulneración integra la acción típica del delito». ³⁵ Es decir que “Las razones de correcta aplicación del dolo en un caso concreto, recién deberían encararse una vez que se ha verificado que el tipo objetivo está íntegramente cumplido, es decir que en principio el análisis del dolo sucede al tipo objetivo”.³⁶

Por su parte, Alejandro Catania respecto a la estructura objetiva del delito de defraudación tributaria señala que esta, está “[...] compuesta por el despliegue de una maniobra engañosa que, en este caso, y a diferencia del delito de evasión, debe provocar, efectivamente, un error en el agente del Estado a cargo de la toma de decisiones referidas al otorgamiento de la prestación correspondiente”.³⁷

En este concepto, el engaño se presenta en dos aspectos; “[...] en un principio, como ejecución de una maniobra engañosa y, con posterioridad, como el resultado de aquella maniobra, esto es, el error de un sujeto”³⁸, para lo cual deberá establecerse “[...] como primer paso, la relación (causal o de imputación) entre la acción engañosa

³⁴ Fonrouge, “Derecho Financiero”, 644.

³⁵ Fernando Pérez Royo, “La configuración de la acción típica en el delito de defraudación tributaria”, *Civitas, Revista de Derecho Financiero* (1985): 353 ss., citado por Francisco Muñoz Conde, *El error en el delito de defraudación tributaria del artículo 349 del Código Penal*, 379, disponible en: <<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/46284.pdf>>. Consulta: 17 de noviembre de 2016.

³⁶ Robiglio, “El dolo en los delitos tributarios”, 16.

³⁷ Alejandro Catania, *Régimen Penal Tributario: Estudio sobre la Ley 24.769*, 2º ed., (Buenos Aires: Editores del Puerto S.R.L, 2007), 126.

³⁸ *Ibíd.*, 127.

y el resultado engaño [...] y la relación entre el error y la prestación. En ese sentido, el error debe ser determinante de la prestación y esta prestación debe configurar un perjuicio”.³⁹

Para Juan Ávila en el delito analizado, el “[...] engaño se utiliza para ocultar, modificar o disimular la situación económica o patrimonial del incumplir tal que dificulte o impida la función de control y determinación [...]”.⁴⁰ Es decir que el engaño se utiliza para cometer las acciones tipificadas en nuestra legislación penal para el delito de defraudación tributaria que se está analizando.

Otro criterio que fortalece el argumento de que en el delito de defraudación tributaria se requiere la presencia del dolo, lo da Vicente Días, para quien “[...] el comportamiento prohibido “defraudar” equivale a incumplir las prestaciones jurídico - tributarias a que está obligado, donde un concepto rígido tan objetivo anida un comportamiento de engaño, ardid, maquinación, lo que requiere un elemento subjetivo”.⁴¹

Acorde con lo establecido, se puede concluir que constituyen delito de defraudación tributaria las actuaciones u omisiones engañosas realizadas por parte de los sujetos pasivos tendientes a eludir de manera voluntaria el pago de tributos y demás obligaciones tributarias. En palabras de Héctor Villegas “[...] la elusión de las obligaciones fiscales en el ejercicio correspondiente consume el delito fiscal”.⁴²

Sintetizando las acepciones presentadas, se observa un amplio criterio de la doctrina respecto a la necesidad sine qua non de la presencia del dolo para que se configure el delito de defraudación tributaria, postura que comparto ya que a mi juicio la sola transgresión de la norma no constituye delito, por principio de presunción de inocencia debe evidenciarse y probarse que el infractor engañó, omitió, simuló, dejó de cumplir de manera consiente y voluntaria a la Administración Tributaria, es decir que actuó con dolo para dejar de pagar en todo o en parte los tributos debidos o no cumplir con sus obligaciones tributarias para estar frente a un delito; de comprobarse la inexistencia de dolo pero si una actuación culposa ésta debe sancionarse

³⁹ *Ibíd.*

⁴⁰ Juan Ávila, “Régimen Penal Tributario, Estudio sobre la Ley 24.769 de Alejandro Catania”, *Revista de Derecho Penal y Procesal Penal, LexisNexis*, (junio de 2006): 1225 y ss., citado por Anabella Poledore Peláez, “El Ardid o engaño idóneo como elemento constitutivo del delito de evasión tributaria”, en Edgardo Alberto Donna dir., *Derecho Penal Económico*, (Buenos Aires: Rubinzal Culzoni Editores, 2007), 306.

⁴¹ Días, “El dolo en los delitos tributarios”, 78.

⁴² Terradillos, “Delito de Defraudación Tributaria”, 23.

administrativamente, como contravenciones o faltas reglamentarias tipificadas en el COT.

Como se ha indicado, las contravenciones son un tipo de infracciones tributarias de carácter administrativo que se encuentran establecidas en el artículo 315 del COT, que las resume como violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en dicho cuerpo normativo o en otras disposiciones legales, bastando únicamente la transgresión de la norma.⁴³ Y las faltas reglamentarias, de acuerdo al artículo 351 *ibídem* se definen como la inobservancia de normas reglamentarias y disposiciones administrativas de obligatoriedad general, que establezcan los procedimientos o requisitos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y deberes formales de los sujetos pasivos.

El cometimiento de estas infracciones es sancionado con una multa que oscila de US \$ 30,00 a US \$ 1.500,00 dólares de los Estados Unidos de América para las primeras y de US \$ 30,00 a US \$ 1.000,00 dólares de los Estados Unidos de América las segundas, sin perjuicio de las demás sanciones, que para cada infracción, se establezcan en las respectivas normas.

Como se indicó anteriormente, el delito de defraudación tributaria comprende en forma general el dejar de cumplir obligaciones tributarias, es decir esta norma abarca varias infracciones, entre ellas muchas están tipificadas como contravenciones y faltas reglamentarias en el Código Orgánico Tributario, así por ejemplo el literal a) del numeral 1, del artículo 96 de la norma señalada, establece como deber formal de contribuyentes o responsables: a) Inscribirse en los registros pertinentes, proporcionando los datos necesarios relativos a su actividad; y, comunicar oportunamente los cambios que se operen; su incumplimiento está sancionado como contravención en el COT, no obstante, actualmente también puede considerarse como delito según el COIP; siendo aquí necesario que el Juez aplique el principio de favorabilidad antes mencionado.

1.1.1. La culpa en los delitos tributarios

Tal como se indicó anteriormente, dentro del Código Orgánico Integral Penal (COIP) existen varios casos establecidos como delito de defraudación tributaria, que

⁴³ COT, art. 316.

en atención a los conceptos antes expuestos, al no verificarse la conducta dolosa, no constituyen el delito aquí analizado, sino más bien infracciones administrativas (contravenciones y faltas reglamentarias) por mediar presuntamente una conducta negligente o imprudente del sujeto que las efectúa, es decir por carecer la conducta del sujeto pasivo, de dolo. Como lo señala Alex Van Weezel “Todo dolo es un dolo malo, si no existe la posibilidad de atribuir al sujeto un conocimiento suficiente del significado de su conducta, no puede atribuírsele dolo alguno”.⁴⁴ En este caso se estaría ante una conducta negligente o imprudente de grado inferior al dolo que ocasiona una infracción culposa y no ante un delito.

Para el Causalismo, “[...] el dolo es parte de la culpabilidad y lo componen, el conocimiento actual de la tipicidad y, a su vez, el de la antijuridicidad. Ambos conocimientos [...] deben ser actuales. *El desconocimiento de lo injusto (antijuridicidad), consecuentemente, elimina el dolo [...]*”.⁴⁵ (Énfasis añadido).

De acuerdo con Antonio Quintano Ripollés, “[...] una acción es culposa cuando no es dolosa ni fortuita. Esto sitúa estructuralmente la culpa en una situación intermedia entre dos afirmaciones: la de la acción directamente querida y la no querida en absoluto”.⁴⁶ Es decir que el sujeto con su actuar no busca lesionar directamente el bien jurídico protegido por el Estado, no obstante, no realiza ningún esfuerzo para conocer las consecuencias de su acción.

Lo expuesto lleva a colegir que la línea que permite establecer si una conducta es dolosa o culposa es muy delgada, lo que puede derivar en un exceso del *ius puniendi* por parte de los jueces a infractores meramente administrativos; por ello se refuerza aún más la necesidad de que el legislador establezca sanciones más severas solo cuando el Estado a través de sus instituciones no posea los medios suficientes para impedir la afectación al bien jurídico por el protegido, lo que como se mencionará más adelante, no ocurre con varios de los casos tipificados como defraudación tributaria en los que la Administración Tributaria tiene sobrados mecanismos para exigir el cumplimiento de la obligación sin tener que recurrir a la instancia penal.

⁴⁴ Alex Van Weezel, *Delitos Tributarios*, (Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 2010), 41.

⁴⁵ Armaza, “El Error de Prohibición”, 4.

⁴⁶ Antonio Quintano Ripollés, “Culpa e imprudencia en la doctrina y en la práctica”, *Anuario de Derecho Penal*, tomo I. (1954): 45. Disponible en: <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2771292>>. Consulta: 02 de diciembre de 2016.

Existen otras doctrinas que se refieren a la acción culposa, por ello nos referiremos a las que mayor permanencia tienen actualmente; así por ejemplo tenemos a la doctrina clásica y neoclásica de la previsibilidad que considera que “[...] la culpa es la omisión voluntaria de diligencia al calcular las consecuencias posibles y previsibles del propio hecho”⁴⁷ así también la define como “[...] la omisión voluntaria de la diligencia para prever y prevenir un resultado penalmente antijurídico, posible, previsible y prevenible”⁴⁸, en otras palabras para esta doctrina el sujeto voluntariamente evita verificar lo prohibido y lo permitido por la norma (vale recordar que la voluntad es uno de los elementos que integran el dolo), no obstante actúa, no con una idea de defraudar al Fisco, pero ocasionando consecuencias que afectan al mismo. Esto sin embargo es refutable para el caso de sujetos pasivos que contratan a terceros para cumplir sus obligaciones tributarias, y son estos últimos, que con su accionar negligente, recaen en las conductas tipificadas como defraudación.

Por su parte, la teoría positivista de la peligrosidad rechaza la teoría de la previsibilidad expuesta, con el argumento de que la “[...] voluntariedad no puede ser determinante de la culpabilidad”.⁴⁹ Esta doctrina no posee una teoría uniforme, empero positivistas como Jiménez de Asua y Sánchez Tejería se adhieren a la teoría del “Estado Peligroso” según la cual el centro del delito “[...] radica en la generación de una condición que hace peligrar al bien jurídico⁵⁰ protegido por el Estado que es el cumplimiento del deber de contribuir que tienen los contribuyentes.

Desde el finalismo, Welzel considera que solo el proceso externo hacia la meta es acción (antinaturalismo welzeliano), ve el delito no como el resultado causal genético, sino como un «acaecimiento final», no obstante, evita las consecuencias extremas de su teoría⁵¹ distinguiendo que “[...] sólo el dolo aparece dirigido a la meta de la perfección antijurídica, mientras que la culpa puede ser determinada por la

⁴⁷ Carrara, *Programma*, T. 1.párrafo 80, citado por: Ripollés, “Culpa e imprudencia”, 50.

⁴⁸ Brusa Saggio, “Di una dottrina generale del reato”, Turin, (1884): 90, citado por: Ripollés, “Culpa e Imprudencia”, 50.

⁴⁹ *Ibíd.*, 49.

⁵⁰ Francisco Maldonado F., “Reflexiones sobre las técnicas de tipificación de los llamados “Delitos de peligro” en el Moderno Derecho Penal”, *Revista de Estudios de la Justicia* – N° 7 (2006): 23. Disponible en: <<http://200.89.78.45/index.php/RECEJ/article/viewFile/15082/15500>>. Consulta: 10 de octubre de 2016.

⁵¹ Ripollés, “Culpa e Imprudencia”, 51.

causalidad evitable en forma de una «acción acortada»; es decir, que no ha desenvuelto todas y cada una de las posibilidades dimanantes de su original concepción”.⁵²

Esta doctrina señala también que, “la conciencia o el conocimiento de la antijuridicidad, no pasó junto al dolo al tipo penal sino que, se quedó en la culpabilidad como uno de sus componentes”⁵³, afirma adicionalmente que “El desconocimiento de lo injusto en este sistema, lógicamente, excluye la culpabilidad sí, claro ésta, es invencible”.⁵⁴ De lo dicho se observa que esta doctrina da especial importancia a otro de los elementos del dolo, el cual es el conocimiento de la antijuridicidad, que para esta teoría, requiere ser únicamente potencial.⁵⁵

Respecto a estas teorías, me alejo de la previsibilidad, pues comparto el criterio de que la voluntariedad no determina si una persona ha actuado con culpa, ya que existen incumplimientos o infracciones de índole administrativo ocasionadas por factores externos, como del caso de los dependientes, es decir no interviene la voluntad del sujeto pasivo para que se verifique la culpa. Y me inclino por la teoría finalista en cuanto propugna que la culpa es consecuencia de la realización de una acción acortada (negligencia en el cumplimiento oportuno de obligaciones tributarias); Sobre la afirmación que esta misma doctrina hace respecto a que el desconocimiento de lo injusto en este sistema, excluye la culpabilidad sí, claro ésta, es invencible, en la presente investigación se pretende evidenciar que no es delito de Defraudación de Tributaria únicamente haber cometido una infracción sin conocimiento del injusto, sino también que no se configura el delito si no se actúa con dolo.

Contrario a la corriente finalista, existe doctrina para la cual no todo desconocimiento debe ser considerado como un error que libera de responsabilidad a los sujetos pasivos, puesto que existen actuaciones que pueden acarrear responsabilidad. Como teoría que libera de responsabilidad, se habla de la Teoría de la Ceguera ante los hechos⁵⁶, la cual explica que: “El conocimiento imperfecto del alcance de la norma solo exime de responsabilidad cuando hay motivos razonables

⁵² Welzel, Der Allgemeine Teil des deutschen Strafrechts, Leipzig. 1940, T. I, cap. 2 y Kansalitat und Handlung, en «Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft, 1931, III., citado por: Ripollés, “Culpa e Imprudencia”, 51.

⁵³ Armaza, “El Error de Prohibición”, 4.

⁵⁴ Bacigalupo, Tipo y error, 94; Cury, Derecho penal, II, 59; Hurtado Pozo, “Método de resolución de casos penales”. 243; Muñoz Conde, Teoría general del delito, 160; Zaffaroni, Manual, P. G., 529, citado por: Armaza, “El Error de Prohibición”, 4.

⁵⁵ Armaza, “El Error de Prohibición”, 4.

⁵⁶ Weezel, “Delitos Tributarios”, 62.

(“causa justificada”) ejemplo: desconocimiento de los contribuyentes de escasos recursos y los casos de error común cuando el contribuyente se ha ajustado de buena fe a una interpretación determinada sustentada por el Servicio en ciertos documentos oficiales”⁵⁷, en los demás casos no se puede excluir del dolo al autor. Claro que este pensamiento aleja a la acción culposa del principio de generalidad puesto que pretende proteger a contribuyentes de escasos recursos, discriminando a contribuyentes de clases media y alta que teniendo claro el delito, cometen por negligencia ciertos errores, que pudiendo ser corregidos afectan al Fisco.

Esta teoría bien puede tener como fundamento al principio de equidad que “[...] se encuentra vinculado muy estrechamente al concepto de justicia”⁵⁸, que implica dar a cada quien lo que le corresponde, particularmente la denominada equidad vertical que busca “[...] dar un tratamiento equivalente a aquellos que se encuentren en igualdad de condiciones”⁵⁹ y la equidad horizontal que implica “[...] dar un tratamiento diferenciado a quienes tienen diferentes realidades [...]”⁶⁰ de tal manera que se valora el acceso que tienen a los conocimientos jurídicos las personas de escasos recursos que no han tenido una adecuada formación académica en comparación con una persona que tiene al alcance una profesión e incluso los medios para contratar personal idóneo para recibir asesoramiento en la materia, constituyendo un criterio válido a tomarse en cuenta por el juez al momento de calificar una conducta como dolosa o culposa previo a imponer una sanción, mas no debe constituir el único criterio puesto que en la forma como está tipificado actualmente el delito de defraudación se enfoca a dejar de cumplir con las obligaciones tributarias medie o no engaño e incluso a sabiendas de que las administraciones tributarias tienen sobrados mecanismos para hacer cumplir dichas obligaciones.

Con otro criterio, Von Liszt, en la doctrina del error concibe a la acción culposa como resultado del “[...] error relativo a la significación – causante o no impediendo del resultado – de la manifestación de la voluntad o en el conocimiento defectuoso de los elementos esenciales del hecho [...]”⁶¹, así la conducta culposa reposaría “[...] sobre un error de apreciaciones fácticas, pero la dificultad estribaría siempre en

⁵⁷ *Ibíd.*

⁵⁸ Egas, “El principio de Equidad Tributaria en el Ecuador”, 4.

⁵⁹ *Ibíd.*, 5.

⁶⁰ *Ibíd.*

⁶¹ *Lehrbuch Von Liszt*, Berlín, 1908, párrafo 32. Ed. española. Madrid 1927, T.II, 420, citado por: Ripollés, “Culpa e Imprudencia”, 48.

diferenciar el error culposo del error fortuito [...]”⁶² en conclusión, de acuerdo a estos conceptos en la acción culposa, al igual que en la dolosa intervienen también la voluntad y el conocimiento de la antijuricidad, diferenciándose *en la culpa que el conocimiento del sujeto respecto al hecho y a sus consecuencias es equivocado o errado*, no obstante éste es la base sobre la cual voluntariamente se realiza la acción; ejemplificadamente se puede decir que el error culposo podría ser manejar sin luces en carretera ocasionando en consecuencia un accidente de tránsito como producto de la imprudencia del conductor; por su parte el caso fortuito vendría a ser por ejemplo chocar a otro vehículo tratando de evitar ser impactado por un árbol que cae en ese momento en la vía; el primer caso no sería factible eximir totalmente de responsabilidad alguna al sujeto porque en su accionar actuó imprudentemente al no hacer arreglar las luces del vehículo, lo cual es un deber establecido en la Ley Orgánica de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial, conociendo que esa situación podría ocasionar un accidente, por lo que, estaría sujeto a una sanción administrativa por estar tipificada como infracción en la ley; para el caso fortuito al no ser el sujeto culpable del accidente ya que lo único que buscaba era precautelar su vida, no debería imponerse sanción alguna. (Énfasis añadido).

Esta es la teoría que se ajusta a la problemática de la investigación, toda vez que no es fin de la autora dejar impune el cometimiento de las infracciones, lo cual acarrearía que los incumplimientos se multipliquen, por mínimos que sean, sino que exista una debida proporcionalidad entre los incumplimientos de los sujetos pasivos y las sanciones aplicables, debiendo sancionarse de manera administrativa cuando el riesgo pueda ser controlado por las Administraciones tributarias a través de multas, suspensión de actividades, cierre de establecimientos, entre otras formas de sanción administrativa, empero para ello es menester que desde la ley penal las infracciones administrativas no se tipifiquen como delitos sino que estas infracciones consten como lo que son “*de carácter administrativo*”.

Existe mucha tela que cortar respecto al error en la culpa, por lo cual profundizaremos en el mismo. Nuestro Código Civil recoge al error como uno de los vicios del consentimiento, que puede ser de derecho cuando se actúa con desconocimiento de la existencia o alcance de la norma, o de hecho, al entenderse como la percepción equivocada de una cosa; el primero no vicia el consentimiento, es

⁶² Ripollés, “Culpa e Imprudencia”, 48.

decir que no altera un acto o contrato celebrado, mientras que el segundo vicia el consentimiento cuando recae sobre la especie de acto o contrato que se ejecuta o celebra, cita el código como ejemplo el que una de las partes entienda empréstito y otra donación.

Alex Van Weezel al tratar al error dentro de la “Teoría de la Culpabilidad” sostiene: “Si el sujeto desconoce algunos de los elementos que configuran el lado objetivo (error de tipo), este desconocimiento hace decaer la relación psicológica que le liga al hecho”⁶³ en consecuencia infringe un deber formal, mas no comete un delito, al no obrar con la intención de causar daño o perjudicar a la Administración (no hay dolo); por lo que se podría colegir que si bien esa actuación ocasiona daños al Fisco, (que no necesariamente son irreversibles o irreparables, ya que la Administración tiene sobrados mecanismos para garantizar el cobro de los tributos, entre ellos la facultad determinadora, la acción coactiva, con las que recauda no solo tributos, sino también intereses, multas y recargos establecidos legalmente), no por eso se trata de un delito, sino de una actuación culposa que no debe sancionarse penalmente, pero sí reparar el incumplimiento, efectuando la declaración faltante o el pago correspondiente de ser necesario, bajo el argumento de que “[...] una persona no es culpable de una violación al bien jurídico protegido si ella no tiene el propósito por conocimiento de causa, por inconciencia o negligencia”.⁶⁴

Acota este autor, “[...] si el sujeto desconoce el significado del hecho o de su intervención en él para el ordenamiento jurídico (error de prohibición), entonces rige en principio, según la teoría de la culpabilidad, el antiguo aforismo romano *error iuris nocet*”.⁶⁵ (La ignorancia de las leyes no exime de su cumplimiento). En otras palabras ante una infracción en la que el contribuyente no actuó dolosamente, más si se afectó al bien jurídico protegido, el sujeto debe ser sancionado, quizá no por un delito, pero si por una infracción de carácter administrativo (contravención o falta reglamentaria) por actuar con culpa.

De lo anotado observamos que el autor se refiere a dos clases de error, el error de tipo y el de prohibición, cuyos principales argumentos radican en que el sujeto

⁶³ Weezel, “Delitos Tributarios”, 34.

⁶³ Ibíd.

⁶⁴ Días, “El dolo en los delitos tributarios”, 82.

⁶⁵ Weezel, “El error en el delito tributario”, 167.

pasivo primero tiene que saber “lo que hace” y solo luego está en condiciones de preguntarse cómo valora el ordenamiento jurídico esta conducta.⁶⁶

El error de tipo es el que tiene lugar sobre alguno de los elementos configuradores del tipo penal⁶⁷, ejemplo – matar contiene elementos normativos (ejemplo: causas agravantes, eximentes), en tal virtud puede afectar tanto a la acción como al resultado (homicidio / asesinato) o al curso causal del ilícito. Mientras que:

Obra en error de prohibición el sujeto que creyendo actuar lícitamente perjudica el bien jurídico tutelado. Una creencia equivocada de su actuar lícito puede provenir o de la ignorancia de que su comportamiento está prohibido por el ordenamiento jurídico, o del pensamiento de que le ampara una eximente por justificación que realmente no se da, o porque dándose, le otorga una amplitud tal que supone haber obrado dentro de los fueros de la norma permisiva o, finalmente, porque imagina la concurrencia de circunstancias ajenas al hecho que, si por el contrario, concurriesen, merituarían justificarlo.⁶⁸

Al respecto, la doctrina finalista postula la Teoría Estricta de la Culpabilidad, según la cual si el error de prohibición es invencible, elimina la culpabilidad y si por el contrario, es sólo vencible, disminuye el juicio de reproche sobre la culpabilidad y atenúa obligatoriamente la pena.⁶⁹ De acuerdo con esta teoría “Como el error invencible excluye únicamente la culpabilidad sin modificar lo injusto (o sea la tipicidad y la antijuridicidad), es obligatorio el pago de reparación civil”⁷⁰ y el sujeto es inimputable.

Otra consideración de la Teoría de la Culpabilidad en su versión estricta, es que “[...] el error de prohibición no elimina el dolo que se concibe como dolo simple o dolo natural formando parte del tipo de injusto, sino el conocimiento de la antijuridicidad. De modo que si el error es invencible excluye la culpabilidad y si es vencible disminuye el grado de ésta en función del principio del poder de actuar de otro modo”.⁷¹ Es decir si el sujeto actuó por desconocimiento de que su actuación

⁶⁶ Weezel, “El error en el delito tributario”, 168.

⁶⁷ *Ibíd.*, 167.

⁶⁸ Armaza, “El Error de Prohibición”, 2.

⁶⁹ *Ibíd.*

⁷⁰ *Ibíd.*, 7.

⁷¹ Miguel Bajo Fernández, *Eficacia del Error de Derecho*, 5, disponible en: <<http://www.bajo-trallero.es/publicacion/LH%20Rodriguez%20Bereijo.pdf>>. Consulta: 01 de septiembre de 2016.

constituye un ilícito, el sujeto es impune y si este ilícito podía ser vencible o evitable disminuye el grado de éste, en función del principio del poder de actuar de otro modo, dejando subsistente la responsabilidad por imprudencia o negligencia.

“El error invencible sobre la ilicitud del hecho constitutivo de la infracción penal, excluye la responsabilidad. Si el error fuere vencible se atenuará la pena”.⁷² Se tiene como vencible el error que estuvo en la posibilidad de ser superado por el sujeto; como invencible, por el contrario, el que no le fue exigible superar dadas las circunstancias en que se desarrolló el hecho o las personales condiciones del agente.⁷³

Me apegó a la teoría del error de prohibición vencible e invencible en cuanto el primero debe responder por su responsabilidad con las atenuantes que correspondan y el segundo debe quedar impune respecto a la sanción penal que considero es excesiva, mas no al cumplimiento de la obligación tributaria per se, pues considero que en ambos casos de error el sujeto debe cumplir con su obligación en los términos establecidos en la norma y debe existir una reparación civil al Estado que despliega una serie de procedimientos para corregir el incumplimiento.

Existen otras teorías que se refieren al tema, entre ellas está la Teoría Estricta del Dolo que refiere:

[...] el error invencible de prohibición, al excluir el conocimiento de la antijuricidad, excluye el dolo – y, por lo tanto la responsabilidad criminal - mientras que el error vencible de prohibición, aunque excluye igualmente el dolo al eliminarse la conciencia actual de la antijuricidad, *la omisión del deber de cuidado dirigido al conocimiento de la antijuricidad del hecho, permite el castigo por imprudencia (culpa jurídica) en los casos en que el delito correspondiente fuera susceptible de castigo en su forma culposa.*⁷⁴ (Énfasis añadido).

Con base en las teorías expuestas puede concluirse en que desde la teoría del error, una infracción es culposa cuando el contribuyente, por desconocimiento de que con su actuación está enmarcándose en un tipo penal, lo realiza, ocasionando como resultado un perjuicio al Fisco, (así por ejemplo el contribuyente que declara como gasto una factura que le fue entregada por alimentación en un restaurante, pero ésta no se encuentra autorizada por el Servicio de Rentas Internas, en este caso el

⁷² Perú; *Código Penal Peruano*, en *Decreto Legislativo* No. 635 (08 de abril de 1991), segundo inciso, art. 14. En adelante se cita este Código como *CPP*.

⁷³ Armaza, “El Error de Prohibición”, 3.

⁷⁴ Bajo Fernández, “Eficacia del Error de Derecho”, 5.

contribuyente entiende que está actuando en derecho, pero aun así infringe la norma, por lo que, este desconocimiento no ameritaría una sanción penal ya que es excesiva, pero si una sanción administrativa en procura de evitar su nuevo cometimiento, junto con el cumplimiento inmediato de la obligación infringida.

En virtud de lo expuesto, puede asegurarse que en la tipificación del delito de defraudación tributaria contemplado en el artículo 298 del COIP no se ha considerado la Teoría de la Culpabilidad, pues de haberlo hecho, de los veinte (20) casos tipificados como tal, varios no constarían sino en el Código Orgánico Tributario como infracciones administrativas producidas por una conducta negligente e imprudente de parte del contribuyente o responsable de la obligación.

Un aspecto positivo de la Teoría de la Culpabilidad expuesta, lo encontramos en la flexibilidad de la norma, cierto entendimiento de que comúnmente las conductas no son extremas sino que al contrario pueden darse casos que pese a perjudicar a la Administración Tributaria no constituyen delito y en consecuencia no pueden sancionarse con penas tan severas como las privativas de libertad, sino que en virtud de los principios de equidad y proporcionalidad deben sancionarse conforme al grado de culpa.

Y un aspecto negativo según la Teoría Estricta del Dolo está, en que esta teoría permite que se presenten lagunas jurídicas en la norma, ya que no todos los delitos son punibles a título de imprudencia, posición que se entiende causa un retroceso en las legislaciones que procuran evitar vacíos que hagan no sancionables ciertas conductas de los ciudadanos.⁷⁵ Criterio al que me allano, no sin observar primero que no se puede sacrificar a una persona por el beneficio de la colectividad, siendo injustos al tratar como delincuente a quien no lo es, con el único ánimo de acrecentar las arcas Fiscales; y en segundo lugar porque el derecho penal debe utilizarse como última medida, únicamente cuando la Administración no cuente con los medios idóneos para exigir el cumplimiento de las obligaciones infringidas, por lo cual el legislador está obligado a observar los límites que imponen los principios establecidos en la Constitución de la República y en la Ley y por ende a criminalizar conductas cuando estas lo ameriten y a establecer sanciones conforme al grado de responsabilidad del infractor.

Por otra parte, la Teoría Limitada del Dolo también expresa que:

⁷⁵ *Ibíd.*

[...] partiendo de la base de que el conocimiento de la antijuricidad no necesita ser *actual* sino que basta con la *posibilidad* de dicho conocimiento, entiende que en el error vencible de prohibición, cuando el desconocimiento procede de una absoluta despreocupación por el mandato jurídico (ceguera jurídica o enemistad hacia el derecho) no se podría excluir el dolo, castigando el hecho, por lo tanto con la pena correspondiente a este.⁷⁶ (Énfasis añadido).

Criterio no alejado de la razón, por cuanto la acción culposa no desconoce la actuación imprudente del contribuyente, ni deja de imponer una sanción, aunque atenuada cuando efectivamente corresponda, por ello no puede prestarse para ser alegada por el autor que teniendo los medios para cumplir adecuadamente con sus obligaciones tributarias, no lo hace y menos aún a fin de pretender que su actuación sea impune. Ante este hecho juega un rol indispensable el juzgador que debe comprobar si la conducta del contribuyente es dolosa o culposa, mas sin embargo actualmente aunque se demuestre que la conducta fue culposa el infractor deberá ser sancionado penalmente como defraudador puesto que en la forma en que está tipificado este delito en el COIP, no es menester actuar de manera dolosa sino el mero incumplimiento de la norma, lo que evidencia que el legislador ha actuado en apego a la Teoría del deber de contribuir con la Administración Pública que se pasa a analizar.

1.2. Teoría del deber de contribuir con la Administración Pública

Retomando el delito de defraudación tributaria, al inicio de esta tesis se dijo que para reconocida doctrina este delito se configura con la indispensable presencia del dolo en el accionar del autor en el incumplimiento de sus obligaciones tributarias, o para disminuir o dejar de pagar en todo o en parte los tributos a las administraciones tributarias, sin embargo existe doctrina que al contrario de lo analizado, considera que la configuración del delito expuesto se da *por la infracción de un deber* que cometen los sujetos pasivos, no siendo relevante si estos actúan o no con dolo. Como principal exponente de esta doctrina encontramos a Claus Roxín. (Énfasis añadido).

Para entender esta teoría, cabe explicar lo siguiente: La Constitución de la República del Ecuador en el numeral 15 del artículo 83 establece como deber y

⁷⁶ *Ibíd.*

responsabilidad de los ecuatorianos “[...] pagar los tributos establecidos por la ley”; para el pago de estos tributos, especialmente en la mayoría de impuestos nacionales (no así en las tasas y contribuciones especiales de competencia de las Administraciones Seccionales y de Excepción), es el propio sujeto pasivo quien realiza la declaración de sus impuestos de acuerdo a las normas legalmente establecidas en la República, es decir que el sujeto pasivo autoliquida el impuesto y se obliga a pagarlo de acuerdo a la ley, para con estos ingresos contribuir al sostenimiento del gasto público, convirtiéndose en garante del Estado en la protección del bien jurídico que tutela la norma penal tributaria. Si este garante por infinidad de situaciones incumple su deber de pagar los impuestos adecuadamente, según la doctrina incurre en un *delito de infracción de deber*, en este caso el deber viene a ser pagar los impuestos establecidos en la ley como garante del Estado. (Énfasis añadido).

Carmen Simone, afirma que el bien jurídico protegido en el caso de los tributos es, “[...] en último término, ese orden social económico que hoy en día en nuestra Constitución recibe la sui generis denominación de régimen de buen vivir [...]”⁷⁷ según esta autora, actualmente “[...] el bien tutelado no es la economía propiamente dicha, sino la regulación jurídica de las actividades económicas, por tanto no es un bien de naturaleza individual sino colectivo”.⁷⁸ En ese sentido cuando ocurre un ilícito tributario, se produce un ataque o vulneración de ese orden económico social en que el Estado interviene como una de esas tareas esenciales”.⁷⁹

De acuerdo a la doctrina:

El delito lesiona intereses vitales jurídicamente protegidos, es decir, bienes jurídicos, mientras que la infracción administrativa lesiona los intereses de la administración en la colaboración del ciudadano, es decir bienes administrativos. *El ciudadano tiene el deber de colaborar con la Administración, y si tal deber se lesiona el estado reacciona para evitar futuras infracciones.*⁸⁰ “Actualmente ambos injustos lesionan el bien jurídico.”⁸¹ (Énfasis añadido).

⁷⁷ Simone Lasso, “Estudio normativo de la tipificación, juzgamiento y sanción del delito tributario”, 338.

⁷⁸ *Ibíd.*

⁷⁹ *Ibíd.*

⁸⁰ Bajo y Bacigalupo, “Delitos contra la hacienda pública”, 78.

⁸¹ Gonzalo Rodríguez Mourullo, *Derecho Penal - Parte General*, 33. Roxin, Strafrecht, Allgemeiner Teil, citado por Bajo y Bacigalupo, “Delitos contra la hacienda pública”, 78.

Mientras que en otra postura, Claus Roxin considera que “En los delitos de infracción de deber, el elemento relevante para decidir la autoría *es la infracción de un deber extrapenal que no se extiende necesariamente a todos los implicados en el delito, pero que es necesario para la realización del tipo. Se trata de deberes que están antepuestos en el plano lógico a la norma, y que por lo general, se originan en otras ramas jurídicas*”.⁸² (Énfasis añadido). En nuestro caso como deberes que se originan en otras normas jurídicas que no son las penales, podemos citar los establecidos como deberes formales de los contribuyentes o responsables en el artículo 96 del COT:

Son deberes formales de los contribuyentes o responsables cuando lo exijan las leyes, ordenanzas, reglamentos o las disposiciones de la respectiva autoridad de la administración tributaria: a) Inscribirse en los registros pertinentes, proporcionando los datos necesarios relativos a su actividad; y, comunicar oportunamente los cambios que se operen; b) Solicitar los permisos previos que fueren del caso; c) Llevar los libros y registros contables relacionados con la correspondiente actividad económica, en idioma castellano; anotar, en moneda de curso legal, sus operaciones o transacciones y conservar tales libros y registros, mientras la obligación tributaria no esté prescrita; d) Presentar las declaraciones que correspondan [...].

Para Roxin, los delitos de infracción de deber “se caracterizan por que *el obligado sobresale entre los demás operadores por una especial relación con el contenido del injusto del hecho* y porque el legislador los considera como *figura central del suceso de la acción*, como autores, precisamente de esta obligación”.⁸³ De acuerdo con este pensamiento, los autores de delitos de infracción de deber en materia tributaria son los sujetos pasivos de los impuestos, definidos por el artículo 24 del COT como “[...] la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable.” (Énfasis añadido).

En otras palabras *la autoría del delito la tiene el obligado al cumplimiento del deber*, principalmente quien lo infringe. En ese sentido la doctrina sostiene que “La autoría en los delitos de infracción de deber *recae en quien tiene un deber especial*,

⁸² Roxin Claus, “Autoría y Dominio del Hecho en el Derecho Penal”, 7º ed., (Madrid: Marcial Pons, 2000), 385, citado por Hernán H. Re, “Imputación del Delito Tributario”, en Edgardo Alberto Donna dir., *Revista de Derecho Penal Económico*, (Buenos Aires: Rubinzal- Culzoni, 2007), 91.

⁸³ Roxin, “Autoría y Dominio del Hecho”, 385.

que, en tanto se trate de deberes de establecimiento de un mundo en común – al menos parcial, esto es de una relación positiva, *el deber concierne siempre de forma altamente personal*”.⁸⁴

Gonzalo Camarero, señala que los delitos especiales “[...] solo pueden ser realizados por sujetos que reúnan ciertas características o condiciones [...]”⁸⁵, así por ejemplo tenemos a “[...] la madre que no da de comer al recién nacido y debido a eso muere o la madre que sabiendo que un tercero va a matar a su hijo no hace nada para impedirlo⁸⁶, según el autor en “Ambos casos la madre está investida de un deber especial derivado de la patria potestad, que es el de velar, cuidar de su hijo y que al omitir la conducta salvadora se produce el resultado lesivo. Es decir que la madre incumple con su deber de protección derivado de la patria potestad, deber extrapenal y que está antepuesto a la norma penal”.⁸⁷ Maurach adiciona que “también es autor aquel que comete el hecho a través de otro, es decir, el autor mediato, quien se sirve de otra persona como instrumento”.⁸⁸

Este autor adiciona que otra característica de estos delitos, es que deben ser extrapenales, por cuanto su tipificación usualmente consta en otras normas jurídicas diferentes a la penal, señalando que “[...] los delitos imprudentes y los delitos de comisión por omisión, en los que la autoría se funda en la infracción de deber, [...] quien infringe el deber siempre es el autor, independientemente de su contribución al hecho”.⁸⁹

Respecto a la distinción entre delitos de acción u omisión Jakobs señala que, en los delitos de infracción de deber no se distingue entre delitos de comisión u

⁸⁴ Günther Jakobs, “La Imputación penal de la acción y de la omisión”, trat. De Javier Sánchez-Vera Gómez Trelles, Universidad Externado de Colombia, 1998, 51, citado por Rafael Berruezo, en Edgardo Alberto Donna, dir., “Delitos Tributarios como delitos de infracción de deber”, *Revista de Derecho Penal- Derecho Penal Tributario* VII, (Buenos Aires: Rubinzal- Culzoni editores, 2012), 31.

⁸⁵ Gonzalo J. Camarero González, “Criterios de imputación en estructuras jerárquicas” *Revista del Ministerio Fiscal* No. 12, Ministerio de Justicia, (2004): 75-76. Disponible en: https://books.google.com.ec/books?id=MK_wSdlt21UC&pg=PA74&dq=Caracter%C3%ADsticas+de+los+delitos+de+infracci%C3%B3n+de+deber.-&hl=es&sa=X&ved=0ahUKEwiNoM6V_MTOAhXGqh4KHWZsCQwQ6AEIzAB#v=onepage&q=Caracter%C3%ADsticas%20de%20los%20delitos%20de%20infracci%C3%B3n%20de%20deber.-&f=false. Consulta: 15 de agosto de 2016.

⁸⁶ Rafael Berruezo, “Delitos Tributarios como delitos de infracción de deber” en Edgardo Alberto Donna, dir., *Revista de Derecho Penal- Derecho Penal Tributario*. VII, (Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni editores, 2012), 26.

⁸⁷ Berruezo, “Delitos Tributarios como delitos de infracción de deber”, 26.

⁸⁸ Maurach, Gossel y Zipt, “Derecho Penal. Parte General”. Cit. T. 2 p. 295, citado por Rafael Berruezo, “Delitos Tributarios como delitos de infracción de deber”, 28.

⁸⁹ Camarero González, “Criterios de imputación en estructuras jerárquicas”, 74.

omisión, puesto que: “Todos los delitos de omisión impropia con deber de garante en virtud de responsabilidad institucional son delitos de infracción de deber, al igual que todos los delitos de comisión que son cometidos por personas que a la vez son garantes, en virtud de la incumbencia institucional [...]”.⁹⁰ En consecuencia no se modificaría la estructura del tipo penal de la defraudación tributaria visto desde la teoría de infracción de deber.

Dentro del tema que nos ocupa, García Caverio afirma que “el delito de defraudación tributaria es materialmente un delito de infracción de deber, pues no se trata de un acto de materialización de la propia esfera, sino de vinculación de la esfera individual con otra (la constituida por la Hacienda Pública)”.⁹¹ A este respecto se difiere con el autor porque este vínculo no es nuevo en esta teoría, también se analiza en la Teoría del Dominio del Hecho que considera indispensable la presencia del dolo en el delito de defraudación tributaria; en las dos teorías se afecta al bien jurídico protegido por el Estado, solo que en la de dominio del hecho se requiere un ánimo de engañar para conseguir un beneficio y en la de infracción de deber la simple omisión del deber. Desde mi punto de vista, no se puede condenar penalmente a un ciudadano que a consecuencia de una acción imprudente o negligente incumplió sus obligaciones tributarias, cualesquiera que sean, ni aunque ello implique el dejar de “contribuir al gasto público” pues no se ha perfeccionado la conducta dolosa de la que trata la doctrina y que se establecía anteriormente para tipificar a la defraudación tributaria.

A continuación se procede a analizar cuál es el bien jurídico protegido por el Estado en el delito de defraudación tributaria.

Según la doctrina dominante, el bien jurídico protegido en el delito fiscal es el patrimonio, específicamente el Erario Público.⁹² No obstante otra “[...] corriente

⁹⁰ Günther Jakobs, *Derecho Penal, Parte general, Fundamento y teoría de la imputación*, (Madrid: Marcial Pons, 1997), 266-7., citado por: Rafael Berruezo, “Delitos Tributarios como delitos de infracción de deber” en: Edgardo Alberto Donna, dir., *Revista de Derecho Penal- Derecho Penal Tributario. VII*, (Buenos Aires: Rubinzal- Culzoni editores, 2012), 18.

⁹¹ Pese a no ser conocida así en nuestra legislación, la Hacienda Pública constituye “una actividad compleja desplegada por el Estado tendiente a obtener ingresos para afrontar los gastos de su funcionamiento, se observa que la recaudación- y por ello también el orden económico – queda incluido en el objeto protegido, pero también todas aquellas actividades y funciones de la administración orientadas a lograr su percepción, tales como la función fiscalizadora...” - (Conf. Robiglio Carolina, El delito de simulación dolosa de pago de tributos y sanciones pecuniarias, en *Revista de Derecho Penal y Procesal Penal*, Lexis – Nexis, No. 5, 2006, pág. 902. citada por Juan José Cappannari, “Delitos de Evasión Tributaria y Previsional” en Edgardo Alberto Donna dir., *Revista de Derecho Penal Económico, Derecho Penal Tributario –IX*, (Buenos Aires: Rubinzal – Culzoni Editores, 2013) 68.

⁹² Se lo puede entender también como el tesoro público.

doctrinal entiende que se está protegiendo la Hacienda Pública en su aspecto patrimonial como sistema de recaudación de ingresos y de realización del gasto público”.⁹³

Concordantemente Rafael Berruezo apunta: “La institución que se protege en los delitos tributarios, y que da origen a que estos sean considerados delitos de infracción de deber, es la Hacienda Pública, esto es, el conjunto de dinero con el que cuenta el Estado para cumplir con sus actividades financieras [...]”⁹⁴ y cuyo dinero ingresa principalmente de impuestos, los cuales dejan de ingresar al momento en que los sujetos actúan fraudulentamente en contra del fisco. El interés de proteger la hacienda pública también radica en “[...] permitir la distribución de beneficios para que un amplio sector de la sociedad quede asegurado con un régimen de ingresos de tributos”.⁹⁵ Ahora bien como se ha dicho anteriormente las Administraciones Tributarias tienen sobrados mecanismos de coerción para lograr que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones formales y con las prestaciones tributarias, por lo que si el bien jurídico protegido en la teoría de infracción de deber es el deber de contribuir al financiamiento del gasto público, se observa que el legislador está dando mayor prioridad al tema económico que al propio contribuyente que goza del principio de presunción de inocencia.

No obstante, más allá de esta apreciación, otros autores sostienen que el bien jurídico protegido en el delito fiscal lo constituye el deber de prestación económica o de lealtad del contribuyente al Estado [...]”.⁹⁶ En palabras de Roxín la teoría del deber de contribuir con la Administración Pública “toma fuerza si se considera que *el bien jurídico protegido no es en sí el importe de las cuotas tributarias impagadas [...] si no el deber de contribuir*”.⁹⁷ (Énfasis añadido) Criterio de extensión más amplia, puesto que este deber de cumplir con la prestación nace en nuestra legislación de la propia Constitución de la República, y como tal no puede ser conculcado; por ello

⁹³ J. Boix, en Vives Antón/otros, *Derecho Penal – Parte Especial*, 526. Muñoz conde, *Derecho Penal – Parte Especial*, 990 y otros, citados por Miguel Bajo y Silvana Bacigalupo, “Delitos contra la hacienda pública”, 218.

⁹⁴ Berruezo, “Delitos Tributarios como delitos de infracción de deber”, 57.

⁹⁵ Carlos A Chiara Díaz, *Ley Penal Tributaria y Previsional 23.771* (Santa Fe: Rubinzal – Culzoni Editores, 1993), 106 - 7, citado por Hernán H. Re, “Imputación del Delito Tributario”, en Edgardo Alberto Donna dir., *Derecho Penal Económico*, (Buenos Aires: Rubinzal – Culzoni editores, 2012), 78.

⁹⁶ Pérez Royo, “Los delitos y las infracciones en materia tributaria”, 73, citado por Miguel Bajo y Silvana Bacigalupo, “Delitos contra la hacienda pública”, 219.

⁹⁷ González, “Tramas organizadas en el delito de evasión en el IVA”, 406.

siguiendo a esta teoría estaríamos ante un delito extrapenal que por principio de reserva legal debe ser sancionado; sin embargo esta teoría es resistida por gran parte de la doctrina, que considera que en estos casos “[...] el deber no funda la autoría, sino que lo hace el dominio penalmente relevante que suele venir acompañado de un deber previo”.⁹⁸ Sobre la base de lo expuesto, para mí el argumento de la Teoría de Infracción de Deber es sesgado a favor de las Administraciones Tributarias, transgrede los principios de presunción de inocencia, equidad y mínima intervención penal, al penalizar no una conducta sino un incumplimiento o falta de pago que es susceptible de represión por parte de la Administración Tributaria. En consecuencia no existe la necesidad de encasillar a todos los infractores como delincuentes, ni de catalogar a todas las conductas como delitos, sino que el legislador debe corregir este gran error y delimitar la norma en función de los principios constitucionales y legales que se involucran en el delito de defraudación, dejando que los casos de negligencia e imprudencia se sancionen en el ámbito administrativo.

Cabe tomar en cuenta que la propia Constitución de la República garantiza a los ciudadanos: “La debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza”⁹⁹, por ello si estas son imprudentes o negligentes deben atenderse como infracciones administrativas y no considerarse como delitos sancionados con prisión, ya que también la Carta Suprema establece: “Que ninguna persona pueda ser privada de su libertad por deudas, costas, multas, tributos, ni otras obligaciones, excepto el caso de pensiones alimenticias”¹⁰⁰, obligaciones entre las que podemos citar a la de pagar los tributos establecidos en la Ley. (Énfasis añadido).

En este sentido Maximiliano Rusconi al referirse al delito de infracción de deber, expresa “[...] El concepto no puede escindirse del sistema constitucional, pues el Derecho Penal tutela los valores fundamentales por éste reconocido. El legislador no puede penalizar sistemáticamente, caso en que los objetivos perseguidos pierden realidad y se vuelven poco comprensibles [...] No se deben confundir finalidades (obligación de los ciudadanos de contribuir al gasto público) pues el Derecho Penal

⁹⁸ Bernd, Shünemann, “El dominio sobre el fundamento del resultado: Base Lógico objetiva común para todas las formas de teoría incluyendo el actuar en lugar de otro”, *Revista de Derecho Penal, Autoría y Participación*, T II, (Santa Fe: Rubinzal Culzoni, 2006), 42.

⁹⁹ *Constitución de la República del Ecuador* [2008] tit. II “Derechos”, cap. octavo “Derechos de Protección”, art. 76, numeral 6. En adelante se cita esta norma como CRE.

¹⁰⁰ CRE, art. 66, numeral 29, literal c.

tutela víctimas no funciones [...] Es necesaria la ofensa por lo que existen riesgos de inconstitucionalidad frente a los adelantamientos de punibilidad sin riesgo de lesión [...].”¹⁰¹ Criterio al que me adhiero y debe ser considerado por el legislador, ya que consolida el argumento que obliga a legislar dentro de los parámetros establecidos por los principios constitucionales, a la vez que fortalece la teoría de dominio del hecho defendida por renombrados doctrinarios, en virtud de la cual para que exista delito de defraudación tributaria debe existir dolo, caso contrario nos encontramos frente a una infracción administrativa merecedora de una sanción proporcional a la misma.

1.3. Principio de Intervención mínima y carácter fragmentario del Derecho Penal

En el tema que nos ocupa es fundamental el análisis del principio de Intervención Mínima, según el cual “el derecho penal no interviene de cara a la regulación de todos los comportamientos del hombre en sociedad, sino sólo en orden a *evitar los atentados más graves que se dirijan contra importantes bienes jurídicos*”.¹⁰² Dicho de otra manera, de acuerdo a este principio se debe “[...] optar por la *despenalización* más que por la *criminalización* [...]”¹⁰³ con más razón si existen conductas que no requieren la presencia del Derecho Penal, es decir de sanciones que incluyan algún tipo de privación de libertad sino la del Derecho Administrativo que impone sanciones pecuniarias, restrictivas de realizar actividad económica, entre otras ante conductas que no constituyen faltas graves para el bien jurídico protegido por el Estado en el delito analizado. (Énfasis añadido).

Al respecto y conforme a lo ya expuesto, Luis Alonso González considera que “[...] *el bien jurídico protegido* no es en sí el importe de las cuotas tributarias impagadas [...] si no *el deber de contribuir*”¹⁰⁴, entonces ¿este último es más

¹⁰¹ Maximiliano Rusconi, citado por Valeria Oneto, adjunta en clase del Dr. Maximiliano Rusconi – “La Imputación Tributaria”, 2º cuatrimestre, 2006, citado por Juan Ángel Oubuña, “Evasión: Artículos 1º y 2º de la Ley Penal Tributaria 24.769” en Edgardo Alberto Donna, dir., *Derecho Penal Económico* (Buenos Aires: Rubinzal – Culzoni Editores, 2007), 294.

¹⁰² Carlos Blanco Lozano, *Derecho Penal, Parte General*, Editorial La Ley. (2003, 122) citado por Jesús Manuel Villegas Fernández, “¿Qué es el principio de intervención mínima?”, en *Revista Internauta de Práctica Jurídica*, No. 23, (2009): 4 Disponible en: <https://www.uv.es/ajv/art_jcos/art_jcos/num23/Principio.pdf>. Consulta: 25 de noviembre de 2016.

¹⁰³ Defensoría Pública, *Principio de intervención mínima en el derecho penal*. Disponible en: <<http://www.infoderechopenal.es/2013/03/principio-de-intervencion-minima-derecho-penal.html>>/. Consultado el 16 de diciembre de 2014.

¹⁰⁴ Alonso González, “Tramas organizadas en el delito de evasión en el IVA”, 406.

importante para el Estado que la propia tutela hacia el sujeto pasivo? ¿Incluso si vemos que la conducta de dicho sujeto no se ha inclinado a cometer el delito sino que la infracción es producto de una conducta imprudente o negligente (conducta culposa)? Por ello considerando el análisis antes realizado preciso señalar que el legislador debe tipificar adecuadamente el delito de defraudación tributaria, conteniendo aquellos actos que realmente puedan categorizarse como delitos que atenten contra el bien jurídico protegido de manera intencional, ya que tal como está actualmente tipificado en el COIP, existen casos que no son intencionales, sin embargo al tipificarse como tal, provocan también consecuencias en la vía judicial que obligan a los jueces a resolver sobre infracciones administrativas que obedeciendo el principio de mínima intervención deben sancionarse administrativamente. (Énfasis añadido).

Ante estas interrogantes primeramente señalaremos que la Constitución ecuatoriana en el artículo 195 recoge dicho principio de la siguiente forma: “La Fiscalía dirigirá, de oficio o a petición de parte, la investigación preprocesal y procesal penal; durante el proceso ejercerá la acción pública con sujeción a los principios de oportunidad y *mínima intervención penal, con especial atención al interés público y a los derechos de las víctimas* [...]”, no obstante ni Fiscales, ni Jueces pueden actuar en función de esta norma, si ha sido el propio legislador que contrariando los principios constitucionales y legales, ha tipificado como delitos a infracciones administrativas, disponiendo sanciones demasiado severas que no guardan relación con la infracción cometida; en este caso el legislador está constreñido a acatar estos principios y no a sobrevalorar ciertas conductas de los contribuyentes, en un afán netamente recaudatorio.

Si bien es cierto uno de los roles del Estado es satisfacer el gasto público, a través de recursos obtenidos principalmente de tributos, y que el impago o el pago no realizado conforme a derecho por los contribuyentes imposibilita o retrasa el incumplimiento cabal de las obligaciones, no es ajeno que las Administraciones Tributarias poseen sobrados mecanismos para exigir el cumplimiento de los mismos (sanciones administrativas, intereses, recargos, procesos persuasivos, determinativos, coactivos, claramente definidos en la normativa vigente), por lo que en varios casos tipificados como defraudación tributaria que se analizarán en el siguiente capítulo no existe la necesidad de la intervención penal; más bien podría presumirse que la estrategia recaudatoria en nuestro país es la persecución a los contribuyente para disuadirlos del incumplimiento de las obligaciones tributarias, así pareciera que se está

aplicando la “teoría del derecho penal del enemigo”, “[...] que supera la tesis de tolerancia cero, es decir que no existen diálogo del legislador con los ciudadanos, sino que amenaza a todo contribuyente, ampliando la posibilidad de sancionar conductas alejadas totalmente de la lesión al bien jurídico protegido”.¹⁰⁵ Actitud inaceptable en un Estado neo constitucional, puesto que el rol del legislador debe ser crear mecanismos para aumentar la conciencia social acerca del cumplimiento de las obligaciones tributarias y ejercer sus facultades antes que imponer sanciones arbitrarias. (Énfasis añadido).

Ante lo expuesto, considerando en primer lugar que para que se configure el delito de defraudación tributaria debe existir dolo en la conducta del infractor, y no únicamente la falta de contribución económica por parte del mismo, cabe colegir que debe analizarse cada uno de los casos establecidos como defraudación tributaria en el artículo 298 del COIP, a fin de verificar si se está respetando este principio, o si por el contrario se lo está deslegitimando al establecer sanciones penales que no guardan correspondencia con ciertas conductas negligentes de los contribuyentes.

Más allá de lo dicho, lo que se pretende es que de este delito se excluyan las conductas negligentes y que las mismas se consideren por lo que son, contravenciones administrativas o faltas reglamentarias, sancionadas por el Derecho Administrativo Tributario con multas, intereses y recargos cuando corresponda y no por el Derecho Penal Tributario, puesto que al mismo debe recurrirse “*exclusivamente en la medida que ello sea necesario*”.¹⁰⁶

1.4. Conclusiones

La teoría de la Infracción del deber se sostiene en que el deber que se protege es el de contribuir con el Estado en el sostenimiento del gasto público, el cual tiene soporte en el numeral 15 del artículo 83 de la Constitución de la República. No obstante, no se debe olvidar que según el artículo 1 ibídem, el Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, que debe garantizar a los ciudadanos el derecho a la presunción de inocencia, al debido proceso, a la proporcionalidad de las penas administrativas y penales entre otros; por tanto esta teoría se fundamenta en un

¹⁰⁵ Días, “El dolo en los delitos tributarios”, 106.

¹⁰⁶ España: Audiencia Provincial de Córdoba, [Sentencia emitida por el ponente Excelentísimo señor don José Ramón Berdugo y Gómez de la Torre, actualmente Magistrado del Tribunal Supremo], el 08 de enero de 2004.

argumento que conculca la Constitución de la República del Ecuador respecto al debido proceso, la presunción de inocencia.

Lamentablemente de todo lo expuesto resulta indudable que el legislador ha tipificado el delito de defraudación tributaria siguiendo la teoría de la infracción del deber, pues en todos los casos se observa un afán sancionatorio para prevenir el no pago total o parcial de tributos, priorizando el ingreso público antes que al individuo que se debe proteger.

La teoría de la infracción del deber no es imparcial sino sesgada a favor del Estado, tornándose más ecuánime la teoría del dominio del hecho según la cual para que exista delito debe existir dolo en la actuación del contribuyente, de tal manera que se castigue a quien intencionalmente defrauda al Fisco, y no al contraventor que en virtud del principio de mínima intervención penal debe sancionarse con penas administrativas.

El delito como está tipificado en el 298 del COIP, a raíz de la reforma introducida en la Disposición Reformatoria, numeral 1 de Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 802 de 21 de julio de 2016 sanciona en forma general toda conducta de los sujetos pasivos que ocasionen el incumplimiento de sus obligaciones, es decir considera delito todo incumplimiento incluso el negligente, incluyendo en este concepto a las contravenciones y faltas reglamentarias sancionadas de manera administrativa. Ante esta tipificación el Juez tiene un papel de trascendental importancia pues debe aplicar el principio de favorabilidad y determinar que se trata de una infracción administrativa y no de un delito; no obstante debe ser el legislador quien reforme esta norma.

Capítulo Segundo

Estudio normativo y jurisprudencial de la figura de defraudación tributaria concebida en el ámbito nacional y comparado

2. Delito de defraudación tributaria, ámbitos nacional y comparado

Dentro del presente capítulo se proporcionará ligeros datos respecto a la anterior tipificación del delito de defraudación tributaria en el Código Orgánico Tributario, identificando los casos agregados, los que se han reformado, al igual que los que se mantienen de manera idéntica en el COIP; posteriormente con apoyo de la normativa y la jurisprudencia comparada se realizará un análisis crítico de los 20 tipos de defraudación, propendiendo a establecer si no constituyen delito y se circunscriben como infracciones administrativas. Finalmente se harán las conclusiones pertinentes.

2.1. Antecedentes

Como se indicó anteriormente, el delito de defraudación tributaria se encuentra tipificado en la legislación ecuatoriana como delito desde 1975, su juzgamiento y correspondiente sanción estuvo regulada por el Código Orgánico Tributario (COT) hasta el 10 de agosto de 2014, fecha en la cual entró en vigencia el Código Orgánico Integral Penal (COIP), publicado en el Registro Oficial Suplemento 180 del lunes 10 de febrero de 2014.

En la codificación novena del Código Orgánico Tributario publicado en el Registro Oficial Suplemento 38 del 14 de junio de 2005, se definía al delito de defraudación tributaria como:

[...] todo acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que induzca a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero; así como aquellas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria.¹⁰⁷

¹⁰⁷ Ecuador; *Código Orgánico Tributario*, en *Registro Oficial, Suplemento*, No. 38 (14 de junio de 2005), art. 342. En adelante se cita este Código como *COT*.

Constituye defraudación agravada y será sancionada con el máximo de la pena, la cometida con la participación de uno o más funcionarios de la administración tributaria.¹⁰⁸

De lo expuesto puede apreciarse que la definición de defraudación tributaria incluía el elemento subjetivo del tipo penal que es el dolo, es decir, que para el legislador la base de este delito era la teoría de dominio del hecho; debiéndose probar el dolo del autor; así también se establecía como casos de defraudación tributaria, a más de los establecidos en otras leyes tributarias, los siguientes:

1.- Destrucción, ocultación o alteración dolosas de sellos de clausura o de incautación; 2.- Realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado; 3.- Imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no hayan sido autorizados por la Administración Tributaria; 4.- Proporcionar, a sabiendas, a la Administración Tributaria información o declaración falsa o adulterada de mercaderías, cifras, datos, circunstancias o antecedentes que influyan en la determinación de la obligación tributaria, propia o de terceros; y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes que se suministren a la administración tributaria, de datos falsos, incompletos o desfigurados. 5.- La falsificación o alteración de permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas y cualquier otro documento de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados; 6.- La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente. 7.- La alteración dolosa, en perjuicio del acreedor tributario, de libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos; 8.- Llevar doble contabilidad deliberadamente, con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica; 9.- La destrucción dolosa total o parcial, de los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias, o de los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias; 10.- Emitir o aceptar comprobantes de venta por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real; 11.- Extender a terceros el beneficio de un derecho a un subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal o

¹⁰⁸ COT, art. 343.

beneficiarse sin derecho de los mismos; 12.- Simular uno o más actos o contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal; 13.- La falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción, de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo; 14.- El reconocimiento o la obtención indebida y dolosa de una devolución de tributos, intereses o multas, establecida así por acto firme o ejecutoriado de la administración tributaria o del órgano judicial competente; y, 15.- La venta para consumo de aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y la falsa declaración de volumen o grado alcohólico del producto sujeto al tributo, fuera del límite de tolerancia establecido por el INEN, así como la venta fuera del cupo establecido por el SRI, del alcohol etílico que se destine a la fabricación de bebidas alcohólicas, productos farmacéuticos y aguas de tocador.¹⁰⁹

Conductas que merecían las siguientes sanciones:

1 Sanciones anteriores según el COT

| CASOS | SANCIÓN |
|-------------|---|
| 1, 3, 15 | Prisión de 1 a 3 años |
| Del 4 al 12 | Prisión de 2 a 5 años y una multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir. |
| 13, 14 | R M O ¹¹⁰ de 3 a 6 años y multa equivalente al doble de los valores retenidos o percibidos que no hayan sido declarados y/o pagados o los valores que le hayan sido devueltos indebidamente. |

Fuente: Art. 345 del Código Tributario publicado en el Registro Oficial Suplemento 38 del 14 de junio de 2005.

Elaborado por: Gabriela Flores

2.2. Análisis crítico de la normativa aplicable en la tipificación del delito de defraudación tributaria contemplado en el COIP

Como se ha mostrado, este delito actualmente se encuentra regulado en el artículo 298 del COIP, y definido de la siguiente manera: “La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe a la Administración Tributaria para dejar de cumplir con sus obligaciones o para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero [...]”; este concepto en relación al de defraudación tributaria contenido en el Código Orgánico Tributario publicado en el Registro Oficial

¹⁰⁹ Ibíd 344.

¹¹⁰ Reclusión menor ordinaria.

Suplemento 38 del 14 de junio de 2005 citado en el antecedente omite la palabra clave “dolo” que podría resumirla en la expresión consiente y voluntaria con la cual el autor realiza u omite el realizar un deber formal en la forma establecida en la ley, a fin de beneficiarse a sí mismo o a un tercero de los recursos no entregados al fisco, induciendo en ciertos casos a error a la Administración Tributaria que resulta afectada.

El término dolo como ya se ha revisado en la doctrina no es un término aislado, sino que constituye la base de todo delito, así García Rada señala “[...] en el fraude fiscal tampoco se paga impuesto, pero existe la obligación, y para no hacerlo se emplea intencionalmente el engaño”¹¹¹, caso contrario no se estaría ante una infracción penal sino meramente administrativa, sancionable como contravención o como falta reglamentaria de transgredirse una ley o un reglamento respectivamente.

A continuación se detallan cada uno de los casos establecidos como delito de defraudación tributaria en el artículo 298 del COIP, en comparación con los anteriormente tipificados como defraudación en el Código Orgánico Tributario, codificación novena publicado en el Registro Oficial Suplemento 38 del 14 de junio de 2005; vale aclarar que varios casos son iguales a los tipificados en la norma expuesta.

2 Cuadro comparativo del tipo defraudación tributaria

| CASOS DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA | | | | |
|----------------------------------|--|--|--|---|
| ART. 344 NUMERAL | CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO | ART. 298 NUMERAL | CÓDIGO ORGÁNICO INTEGRAL PENAL | OBSERVACIÓN |
| 1 | Dstrucción, ocultación o alteración dolosa de sellos de clausura o de incautación | Está incurso dentro del caso número 3. | | |
| 2 | Realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado | 3 | Realice actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado. | No cambia |
| 3 | Imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no hayan sido autorizados por la Administración Tributaria | 4 | Imprima o haga uso de comprobantes de venta o de retención o de documentos complementarios que no sean autorizados por la Administración Tributaria. | Se omite que la conducta debe ser dolosa en la impresión y uso de comprobantes. |

¹¹¹ Domingo García Rada, *El delito tributario*, 2a. ed., (Lima: Editorial Universo, 1981), 176-77, citado por Edward García Navarro, *Aspectos sustantivos y procesales: Enfoque penal al tipo básico de la Defraudación Tributaria.*, 7., disponible en: <<http://www.incipp.org.pe/archivos/publicaciones/defraudaciontributarianavarro.pdf>> Consulta: 15 de febrero de 2017.

| | | | | |
|---|---|-------|---|---|
| 4 | Proporcionar, a sabiendas, a la Administración Tributaria información o declaración falsa o adulterada de mercaderías, cifras, datos, circunstancias o antecedentes que influyan en la determinación de la obligación tributaria, propia o de terceros; y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes que se suministren a la administración tributaria, de datos falsos, incompletos o desfigurados | 5 y 6 | 5. Proporcione a la administración tributaria informes, reportes con mercancías, datos, cifras, circunstancias o antecedentes falsos, incompletos, desfigurados o adulterados. 6. Haga constar en las declaraciones tributarias datos falsos, incompletos, desfigurados o adulterados, siempre que el contribuyente no haya ejercido, dentro del año siguiente a la declaración, el derecho a presentar la declaración sustitutiva en la forma prevista en la ley. | Se quita la palabra “a sabiendas” |
| 5 | La falsificación o alteración de permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas y cualquier otro documento de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados; | 7 | Falsifique o altere permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas o cualquier otro tipo de control de fabricación, consumo, transporte, importación exportación de bienes gravados. | No cambia |
| 6 | La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente. | 15 | Omita ingresos, incluya costos, gastos, deducciones, exoneraciones, rebajas o retenciones falsas o inexistentes o superiores a las que procedan legalmente, para evitar el pago de los tributos debidos. | Se elimina el dolo en esta conducta |
| 7 | La alteración dolosa, en perjuicio del acreedor tributario, de libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos | 8 | Altere libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos. | Se elimina el dolo en esta conducta |
| 8 | Llevar doble contabilidad deliberadamente, con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica | 9 | Lleve doble contabilidad con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica. | Antes el actuar debía ser deliberado, es decir con conocimiento |
| 9 | La destrucción dolosa total o parcial, de los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias, o de los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias | 10 | Destruya total o parcialmente, los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias o los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias. | Se elimina el dolo en esta conducta |

| | | | | |
|----|--|-------------|---|--|
| 10 | Emitir o aceptar comprobantes de venta por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real | 12, 13 y 14 | <p>12. Emita, acepte o presente a la administración tributaria comprobantes de venta, de retención o documentos complementarios por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real.</p> <p>13. Emita comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.</p> <p>14. Presente a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.</p> | Se incluye la emisión y presentación de comprobantes por operaciones realizadas con empresas fantasmas |
| 11 | Extender a terceros el beneficio de un derecho a un subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal o beneficiarse sin derecho de los mismos; | 16 | Extienda a terceros el beneficio de un derecho a subsidios, rebajas, exenciones, estímulos fiscales o se beneficie de los mismos sin derecho. | No cambia |
| 12 | Simular uno o más actos o contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal; | 17 | Simule uno o más actos, contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal. | No cambia |
| 13 | La falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción, de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo; | 18 | Exista falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo. | No cambia |
| 14 | El reconocimiento o la obtención indebida y dolosa de una devolución de tributos, intereses o multas, establecida así por acto firme o ejecutoriado de la administración tributaria o del órgano judicial competente; | 19 | Exista obtención indebida de una devolución de tributos, intereses o multas. | Se omite que la obtención indebida debe ser dolosa |
| 15 | La venta para consumo de aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y la falsa declaración de volumen o grado alcohólico del producto sujeto al tributo, fuera del límite de tolerancia establecido por el INEN, así como la venta fuera del cupo establecido por el SRI, del alcohol etílico que se destine a la fabricación de bebidas alcohólicas, productos farmacéuticos y aguas de tocador. | 11 | Venda para consumo aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y declare falsamente volumen o grado alcohólico del producto sujeto al tributo, fuera del límite de tolerancia establecido por el INEN, así como la venta fuera del cupo establecido por el Servicio de Rentas Internas, del alcohol etílico que se destine a la fabricación de bebidas alcohólicas, productos farmacéuticos y aguas de tocador. | No cambia |
| | | 1 | Utilice identidad o identificación supuesta o falsa en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias. | Nuevo |
| | | 2 | Utilice datos, información o documentación falsa o adulterada en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias. | Nuevo |

| | | | | |
|--|--|----|---|-------|
| | | 20 | Utilizar personas naturales interpuestas, o personas jurídicas fantasmas o supuestas, residentes en el Ecuador o en cualquier otra jurisdicción, con el fin de evadir en cumplimiento de la obligaciones tributarias. | Nuevo |
|--|--|----|---|-------|

Fuente: Código Orgánico Integral Penal publicado en el R. O. S. No. 180 el 10 de febrero de 2014 y reformas y Código Orgánico Tributario publicado en el R. O. S. No. 38 del 14 de junio de 2005.

Elaborado por: Ab. Gabriela Flores

Los casos 1 y 2 establecidos como defraudación en el artículo 298 del COIP son casos nuevos, no constaban anteriormente en el COT, e implican una conducta ilícita de parte de los contribuyentes que buscan inscribirse en los diferentes registros a cargo de las Administraciones Tributarias Central, Seccional y de Excepción para el cobro de tributos, así por ejemplo, el Registro Único de Contribuyentes (RUC-SRI), Registro de Exportador (SENAE), el Registro de Actividades Económicas para la Gestión Tributaria (RAET- Patente Municipal Quito), proporcionando información falsa o errónea que dificulte e impida el cobro de tributos, ya sea por no permitir identificar al sujeto pasivo de la obligación tributaria, por no poder ubicarlo debido a que la información provista por el mismo es incorrecta, por conseguir cancelar dichos registros en base a información falsa, adulterada, entre otros.

2.2.1. Análisis jurídico de los tipos de defraudación tributaria contemplados en el artículo 298 del COIP

Una característica básica del delito de defraudación fiscal reside en que el “[...] lucro del delincuente no es consecuencia de la ocultación a la Hacienda Pública de una parte de los beneficios empresariales sino que el verdadero lucro resulta de sustraer a las arcas públicas el importe del impuesto que económicamente ha puesto a disposición del Fisco un tercero, el sujeto repercutido [...]”¹¹², dicho de otra manera la gravedad de este delito se encuentra en el *perjuicio que el autor causa al impedir que ingresen a las arcas del Estado los valores correspondientes a impuestos*, ya que con los mismos se sostiene el gasto público. Este argumento vendría a justificar “[...] la intervención punitiva [del legislador] en razón a la búsqueda de una mayor firmeza frente a conductas más graves [...]” donde el interés social por la protección sea más

¹¹² Alonso González, “Tramas organizadas en el delito de evasión en el IVA”, 403.

fuerte y justificador de la aplicación de penas”.¹¹³ Esta concepción en el caso ecuatoriano puede procurarse, pero dentro del marco constitucional provisto de principios garantistas de los derechos de los contribuyentes. (Énfasis añadido).

A continuación se efectúa un análisis de las conductas tipificadas como defraudación tributaria en el artículo 298 del COIP:

1. Utilice identidad o identificación supuesta o falsa en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias.

Conforme lo establece el literal a) del artículo 96 del COT vigente, constituye deber formal de los contribuyentes o responsables: “Inscribirse en los registros pertinentes, proporcionando los datos necesarios relativos a su actividad; y, comunicar oportunamente los cambios que se operen”.¹¹⁴ Estos registros constituyen instrumentos que viabilizan a las diferentes administraciones tributarias el ejercicio de sus facultades de fiscalización, que incluyen la verificación del pago de impuestos, y el correcto y oportuno cumplimiento de obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

La Administración Tributaria Central, a través del Servicio de Rentas Internas, como se indicó anteriormente otorga el RUC que de acuerdo al artículo 1 de la Ley del RUC se define como un instrumento que tiene por función registrar e identificar a los contribuyentes con fines impositivos y como objeto proporcionar información a la Administración Tributaria.

Por su parte el artículo 548 del COOTAD dispone que para “[...] ejercer una actividad comercial, industrial o financiera, se deberá obtener una patente anual, previa inscripción en el registro que mantendrá, para estos efectos, cada municipalidad [...]” como Administración Tributaria Seccional, en el caso del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito el registro se denomina Registro de Actividades Económicas para la Gestión Tributaria “RAET”.¹¹⁵

¹¹³ Edward García Navarro, *Aspectos sustantivos y procesales: Enfoque penal al tipo básico de la Defraudación Tributaria*, Disponible en: <<http://www.oreguardia.com.pe/media/uploads/derecho-penal/Enfoque-penal-al-tipo-basico-de-la-Defraudacion-Tributaria.pdf>> Consulta: 01 de enero de 2017.

¹¹⁴ Ejemplo de registros: RUC, RAET.

¹¹⁵ Ecuador. Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, MDMQ, *Ordenanza No. 339* (sancionada el 29 de diciembre de 2010), numeral 4, artículo... (1).

Como instrumentos de fiscalización la Administración Tributaria requiere que la información proporcionada por los contribuyentes para los respectivos registros sea idónea y veraz; en el caso de que el contribuyente proporcione datos incorrectos de su identidad para adquirir estos u otros registros, se estaría ante una infracción más acercada al delito de Suplantación de Identidad tipificado en el COIP de la siguiente manera: “La persona que de cualquier forma suplante la identidad de otra para obtener un beneficio para sí o para un tercero, en perjuicio de una persona, será sancionada con pena privativa de libertad de uno a tres años”¹¹⁶; Y no al tipo penal de defraudación tributaria, debido a que dicho registro no constituye un instrumento de determinación tributaria como se lee del tipo penal.

En el caso de suscribir personalmente estos y en general todos los registros tributarios en el papel de suplantación de identidad, la persona que altere o falsifique la firma de otra en un instrumento público, será sancionada con pena privativa de libertad de tres a cinco años.

De lo que si tenemos certeza es que la utilización de identidad falsa para inscribirse en estos registros, constituye un engaño desde el momento mismo en que el contribuyente de manera consiente y voluntaria presenta a la Administración Tributaria estos documentos y obtiene en base al engaño, un certificado oficial, público, que avala la realización de actividades económicas en unos casos; además que obviamente no se puede pronosticar el tipo de engaños que vienen acompañados de la información falsa presentada por el contribuyente, lo que advierte cierto peligro que el legislador pudo tratar de evitar a las Administraciones Tributarias por medio del endurecimiento de penas; de todas formas, esta conducta no configura el tipo del delito de defraudación tributaria sino únicamente el íter criminis.

2. Utilización de datos, información o documentación falsa o adulterada en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias.

El artículo 328 del COIP tipifica al delito de falsificación y uso de documento falso como:

¹¹⁶ Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal*, en *Registro Oficial, Suplemento*, No. 180 (10 de febrero de 2014), art. 212. En adelante se cita este Código como *COIP*.

La persona que falsifique, destruya o adultere modificando los efectos o sentido de los documentos públicos, privados, timbres o sellos nacionales, establecidos por la Ley para la debida constancia de actos de relevancia jurídica, será sancionada con pena privativa de libertad de cinco a siete años.

Cuando se trate de documentos privados la pena será de tres a cinco años.

El uso de estos documentos falsos, será sancionado con las mismas penas previstas en cada caso.

Es decir que de acuerdo a la normativa precedente, el uso de documentos falsos o adulterados en la obtención de registros públicos, como son la inscripción, actualización y cancelación de registros como el RUC y el RAET entre otros, se encuentra sancionado como un delito contra la fe pública y también como defraudación, lo que constituye doble sanción para una misma actuación y al igual que en el caso anterior esta conducta no configura el tipo del delito de defraudación tributaria sino únicamente el íter criminis.

Ahora bien, si es pertinente señalar que como defraudación este delito será sancionado con pena privativa de libertad de uno a tres años; mientras que como delito contra la fe pública será sancionado de tres a cinco años de prisión y de cinco a siete años de reclusión; ante esto obviamente el contribuyente se inclinaría a que lo sancionen como defraudador.

3. Realización de actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado.

La clausura es el acto administrativo de carácter reglado e impugnabile, mediante el cual el Director del Servicio de Rentas Internas, por sí o mediante delegación, clausura los establecimientos de los sujetos pasivos, cuando éstos se hallen incurso en cualesquiera de los siguientes casos: i) Falta de declaración, por parte de los sujetos pasivos, en las fechas y plazos establecidos para el efecto, aun cuando en la declaración no se cause impuestos; ii) No proporcionar la información requerida por la Administración Tributaria, en las condiciones que pueda proporcionar el contribuyente; iii) No entregar los comprobantes de venta o entregarlos sin que

cumplan los requisitos legales o reglamentarios.¹¹⁷ La clausura, que no podrá ser sustituida con sanciones pecuniarias, se aplicará sin perjuicio de la acción penal a que hubiere lugar.¹¹⁸

Concordantemente el artículo 323 del COT establece.- “Penas aplicables.- Son aplicables a las infracciones, según el caso, las penas siguientes: [...] b) Clausura del establecimiento o negocio”. Por su parte, el literal b) de la Disposición Séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas señala que la clausura será de siete (7) días como mínimo, y *no podrá exceder de tres meses*.¹¹⁹ (Énfasis añadido). Esta clausura no se levantará mientras no se satisfagan las obligaciones en mora, sin perjuicio de otras sanciones que fueren aplicables.

En el caso contemplado en el número iii) del literal a) de la Disposición Séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, no será necesaria la notificación si se comprueba de manera flagrante la no entrega de los comprobantes de venta o la entrega de los mismos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios. En este caso la clausura será automática.

Finalmente el último inciso de la Disposición Séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas señala que: “La clausura se efectuará mediante la aplicación de sellos y avisos en un lugar visible del establecimiento sancionado [...]”.

Además conforme lo prescribe el artículo... (1) a continuación del artículo 329 del COT: “[...] La clausura del establecimiento del infractor conlleva la suspensión de todas sus actividades en el establecimiento clausurado”.

Mi apreciación personal es que este caso no constituye defraudación tributaria, al menos no de acuerdo al tipo penal tipificado en el artículo 298 del COIP, según el cual comete defraudación la persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe a la Administración Tributaria para dejar de cumplir con sus obligaciones o para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero al: “[...] realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado”; la pregunta en este caso es, ¿en qué momento la conducta del contribuyente se ajusta a los verbos que regulan el tipo defraudatorio, esto es simular,

¹¹⁷ Existen otros casos detallados en otras normas tributarias que se sancionan con clausura, así por ejemplo el artículo 88 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, artículo 97,14 ibídem.

¹¹⁸ Ecuador; *Ley para la reforma de las Finanzas Públicas*, en *Registro Oficial, Suplemento*, No. 181 (30 de abril de 1999), Disposición General Séptima.

¹¹⁹ COT, art. 323.

ocultar, omitir, falsear o engañar a la Administración Tributaria para dejar de cumplir con sus obligaciones o para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero?, simplemente no recae en esta conducta, por cuanto la sanción de clausura es una sanción y no una obligación, y tampoco conlleva la falta de pago de tributos, recae más bien en una infracción administrativa, producto del incumplimiento de una disposición (sanción de clausura) emanada por autoridad competente. Dentro de este análisis, valdría cuestionar ¿cuál es el bien jurídico que se vulnera ante la realización de actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado?

Según Jescheck dentro del concepto de bien jurídico ha de entenderse a todo “valor ideal del orden social jurídicamente protegido en cuyo mantenimiento tiene interés la comunidad y que puede atribuirse, como a su titular, tanto al particular como a la colectividad”.¹²⁰ “[...] por ello si la sociedad considera que esos intereses son de tal magnitud, de tal importancia, surge la necesidad de protegerlos mediante la necesidad de pena a quienes los lesionan o pongan en peligro”¹²¹, en virtud de estos conceptos dados por la doctrina ¿se podría entender que el bien jurídico en este caso es el cumplimiento de la norma o de la disposición de autoridad competente? digo esto porque al realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado no denota incumplimiento de obligaciones de parte del sujeto, falta de ingreso a la Administración Tributaria o que el contribuyente esté enriqueciéndose a costa del erario público, más bien al continuar realizando actividades económicas garantiza el pago de los tributos debidos, el aumento de recaudación a favor de la Administración Tributaria; conforme lo señala Mario Iturralde “[...] el bien jurídico tutelado en este caso es un cúmulo de facultades de control y fiscalización otorgadas a la Federación General de Ingresos Públicos y que desde el punto de vista del sujeto pasivo de la obligación tributaria se las conoce como deberes formales genéricos”.¹²²

¹²⁰ Ham Heinrich Jescheck, *Tratado de Derecho Penal. Parte General*. S. Mir Puig y F. Muñoz Conde (trads.) vol. 1 (Barcelona: Bosch, 1981), 11-12, citado por: Claudio R. Navas Rial, “Problemas dogmáticos derivados del delito tributario. El bien jurídico protegido”, en Alejandro C. Altamirano y Ramiro M. Rubinska coords., *Derecho Penal Tributario*, Tomo II, (Buenos Aires: Marcial Pons, 2008), 133.

¹²¹ E. A. Donna, *Teoría del Delito y de la Pena. La Imputación primaria*, t. 2, (Buenos Aires: Astrea, 1995), 47 y ss, citado por: Claudio R. Navas Rial, “Problemas dogmáticos derivados del delito tributario” 133.

¹²² Aldo Mario Alurralde, “La efectivización de las penas de multa, clausura e inhabilitación”, *El Agente Fiscal encubierto y la sanción de clausura, Análisis normativo, doctrinario y jurisprudencial*, 1 ed. (Santa Fe: Rubinzal- Culzoni editores, 2009), 239. Según este autor los deberes formales genéricos

Consecuentemente me inclinaría a fustigar la actuación del legislador, ya que con el establecimiento de la clausura que conlleva la suspensión de todas sus actividades en el establecimiento clausurado, se coarta el derecho al trabajo de los ciudadanos, mismo que se encuentra normado en el artículo 33 de la Constitución de la República del Ecuador¹²³, así también se impide indirectamente la generación de ingresos personales y de terceros para cubrir sus obligaciones.

Similar criterio lo encontramos en Villegas, para quien la clausura es “[...] una verdadera pena porque significa una pérdida de bienes consistente en la indisponibilidad de los derechos a la utilización de inmuebles en cierto lapso. Dicha pena tiene carácter de retributiva por el mal causado e implica infligir una privación de derechos que en el caso son los de trabajar, comerciar o ejercer industria lícita durante cierto tiempo”.¹²⁴

Siguiendo con el análisis de este caso, la realización de actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado de acuerdo a cierta doctrina comporta dos situaciones diferentes que pueden ocurrir de manera individual o conjunta, estas son la violación de sellos¹²⁵ y el quebrantamiento de la clausura que conlleva el retomar actividades en el establecimiento clausurado; no todo quebrantamiento de la clausura implica que se viole o rompa los sellos o instrumento de la clausura, ya que puede accederse al mismo por puertas ocultas, ventanas o techos y no toda violación de sellos conlleva el quebrantamiento de clausura ya que pudieron romperse para ocultar ante los demás la infracción. Esta acción en la legislación Argentina, se encuentra sancionada con “arresto de diez (10) a treinta (30) días y con una nueva clausura por el doble de tiempo de aquella”¹²⁶; sin embargo en dicho país no se configura como un delito defraudatorio, sino como un delito contra la Administración pública que no es lo mismo, así Mario Aldo Alurralde respecto al

surgen de los administrativos individuales dirigidos a un sujeto en particular y que generalmente se materializan por medio de requerimientos, citaciones.

¹²³ CRE, art. 33. “El trabajo es un derecho y un deber social, y un derecho económico, fuente de realización personal y base de la economía. El Estado garantizará a las personas trabajadoras el pleno respeto a su dignidad, una vida decorosa, remuneraciones y retribuciones justas y el desempeño de un trabajo saludable y libremente escogido o aceptado”.

¹²⁴ Héctor Belisario Villegas, *Régimen Penal Tributario Argentino*, 1 ed. (Buenos Aires: Depalma, 1993), 205.

¹²⁵ En nuestra legislación la violación de sellos como delito se encuentra tipificada en el artículo 284 del COIP, en los siguientes términos: Artículo 284.- Ruptura de sellos.- La persona que rompa o retire los sellos impuestos por la autoridad competente, para incumplir la medida impuesta, será sancionada con pena privativa de libertad de uno a tres años.

¹²⁶ Argentina; *Ley 11.683 y sus modificaciones*, (13 de julio de 1998), art. 44.

quebrantamiento de la clausura y violación de sellos señala: “En efecto en este último caso se habrá cometido una infracción o delito contra la Administración Pública al entorpecer o impedir el cumplimiento de una sanción impuesta en ejercicio de su poder de policía”.¹²⁷

El artículo 658 del Estatuto Tributario Colombiano establece: “Sanción por incumplir la clausura. Sin perjuicio de las sanciones de tipo policivo en que incurra el contribuyente, responsable o agente retenedor, cuando rompa los sellos oficiales, o por cualquier medio abra o utilice el sitio o sede clausurado durante el término de la clausura, se le podrá incrementar el término de clausura, hasta por un (1) mes [...]”.

Así también el Código Tributario Boliviano regula en su artículo 180 este delito en la siguiente forma:

Artículo 180°.- (Violación de precintos y otros controles tributarios). El que para continuar su actividad o evitar controles sobre la misma, violara, rompiera o destruyera precintos y demás medios de control o instrumentos de medición o de seguridad establecidos mediante norma previa por la Administración Tributaria respectiva, utilizados para el cumplimiento de clausuras o para la correcta liquidación, verificación, fiscalización, determinación o cobro del tributo, será sancionado con pena privativa de libertad de tres (3) a cinco (5) años y multa de 6.000 UFV's (seis mil Unidades de Fomento de la Vivienda).

En el caso de daño o destrucción de instrumentos de medición, el sujeto pasivo deberá además reponer los mismos o pagar el monto equivalente, costos de instalación y funcionamiento.

Por su parte el Código Tributario Peruano en su artículo 177 establece las siguientes infracciones relacionadas con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma, estas son: 4. Reabrir indebidamente el local, establecimiento u oficina de profesionales independientes sobre los cuales se haya impuesto la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes sin haberse vencido el término señalado para la reapertura y/o sin la presencia de un funcionario de la Administración. [...] 10. No exhibir, ocultar o destruir sellos, carteles o letreros oficiales, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la Administración Tributaria. [...] 12. Violar los precintos

¹²⁷ Alurralde, “La efectivización de las penas de multa, clausura”, 237-8.

de seguridad, cintas u otros mecanismos de seguridad empleados en las inspecciones, inmovilizaciones o en la ejecución de sanciones. Sancionando estos casos de conformidad con el artículo 180 *ibídem* de la siguiente forma: El caso 4 con el cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, el caso 10 con el 50% de la UIT¹²⁸ y el caso 12 con la sanción del 0.3% de los IN.

Por su parte, la legislación Chilena en los numerales 12 y 13 del artículo 97 del Código Tributario impone a las siguientes infracciones las siguientes penas:

12. La reapertura de un establecimiento comercial o industrial o de la sección que corresponda con violación de una clausura impuesta por el Servicio, con multa del veinte por ciento de una unidad tributaria anual¹²⁹ a dos unidades tributarias anuales y con presidio o relegación menor en su grado medio.

13. La destrucción o alteración de los sellos o cerraduras puestos por el Servicio, o la realización de cualquiera otra operación destinada a desvirtuar la oposición de sello o cerradura, con multa de media unidad tributaria anual a cuatro unidades tributarias anuales y con presidio menor en su grado medio.

De la normativa comparada que se ha expuesto, se observa que en países como Colombia, Bolivia, Perú y Chile, esta infracción es tratada como infracción a la Administración Pública. No obstante aunque el tipo penal sea diferente en todos estos países se lo considera como delito (cuya sanción debe ser penal) y no meramente administrativa, excepto Colombia donde se considera una sanción administrativa; entendiéndose que según la tendencia latinoamericana el levantamiento de sellos de clausura, precintos u otros instrumentos públicos, constituyen delito sancionable con pena privativa de la libertad.

¹²⁸ Unidad Impositiva Tributaria (UIT), contenida en la Norma XV del Código Tributario Peruano.- es un valor de referencia que puede ser utilizado en las normas tributarias para determinar las bases imponibles, deducciones, límites de afectación y demás aspectos de los tributos que considere conveniente el legislador. También podrá ser utilizada para aplicar sanciones, determinar obligaciones contables, inscribirse en el registro de contribuyentes y otras obligaciones formales.

¹²⁹ Chile; *Código Tributario*, art. 8, numeral 10, define a la “Unidad tributaria” como: la cantidad de dinero cuyo monto, determinado por ley y permanentemente actualizado, sirve como medida o como punto de referencia tributario; y por “unidad tributaria anual”, aquella vigente en el último mes del año comercial respectivo, multiplicada por doce o por el número de meses que comprenda el citado año comercial. Para los efectos de la aplicación de las sanciones expresadas en unidades tributarias, se entenderá por “unidad tributaria anual” aquella que resulte de multiplicar por doce la unidad tributaria mensual vigente al momento de aplicarse la sanción.

4. Imprima o haga uso de comprobantes de venta o de retención o de documentos complementarios que no sean autorizados por la Administración Tributaria.

Dentro de este caso de defraudación se observa dos situaciones que constituyen infracción, una respecto a la impresión de comprobantes de venta o de retención o de documentos complementarios sin autorización del Servicio de Rentas Internas como entidad facultada para el efecto, respecto de los siguientes comprobantes:

Comprobantes de venta.- “a) Facturas; b) Notas de venta - RISE; c) Liquidaciones de compra de bienes y prestación de servicios; d) Tiquetes emitidos por máquinas registradoras; e) Boletos o entradas a espectáculos públicos; y, f) Otros documentos autorizados en el presente reglamento”.¹³⁰

Documentos complementarios.- “a) Notas de crédito; b) Notas de débito; y, c) Guías de remisión”.¹³¹ Y los comprobantes de retención.

Los cuales de conformidad con el artículo 8 del Reglamento de comprobantes de venta o retención o de documentos complementarios, los sujetos pasivos están obligados a emitir y entregar en toda transacción a pesar de que el adquirente no los solicite o exprese que no los requiere. La impresión de estos la efectuarán los establecimientos gráficos autorizados previo la autorización del SRI, la cual podrá otorgarse con una vigencia de un año si el contribuyente cumple todas las condiciones establecidas en la norma citada y de tres meses cuando el sujeto pasivo no hubiere presentado y pagado durante el último semestre alguna declaración¹³² y podrá suspenderse si el sujeto pasivo no cumple con lo dispuesto en la norma.

Si en este momento el sujeto pasivo emite facturas sin la correspondiente autorización concordamos existe una infracción per se, aunque a mi modo de verla no podría encasillársela como defraudación porque la impresión constituye una conculcación a la norma (infracción administrativa – falta reglamentaria), mas no un perjuicio patrimonial al fisco como para considerarlo un delito.

¹³⁰ Ecuador; Presidencia de la República, “*Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios*”, en *Registro Oficial* No. 247, (15 de julio de 2010), art. 1. En adelante se cita este Reglamento como *RCVRDC*.

¹³¹ *Ibíd.*, art. 2.

¹³² *Ibíd.*, art. 6.

La segunda situación de esta norma acredita una conducta defraudatoria por el simple y sencillo uso de comprobantes de venta o de retención o de documentos complementarios que no sean autorizados por la Administración Tributaria; es decir que el delito de defraudación se extiende a los contribuyentes receptores de los comprobantes, toda vez que conforme a lo establecido en el artículo 18 del Reglamento citado, todo comprobante de venta debe contener ciertos requisitos, entre ellos que su impresión y emisión haya sido autorizada por el SRI.¹³³

Concordantemente el artículo 103 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, respecto a la emisión de Comprobantes de Venta establece que:

Los sujetos pasivos de los impuestos al valor agregado y a los consumos especiales, obligatoriamente tienen que emitir comprobantes de venta por todas las operaciones mercantiles que realicen. Dichos documentos deben contener las especificaciones que se señalen en el reglamento.

El contribuyente deberá consultar, en los medios que ponga a su disposición el Servicio de Rentas Internas, la validez de los mencionados comprobantes, sin que se pueda argumentar el desconocimiento del sistema de consulta para pretender aplicar crédito tributario o sustentar costos y gastos con documentos falsos o no autorizados.

5. Proporcione a la administración tributaria informes, reportes con mercancías, datos, cifras, circunstancias o antecedentes falsos, incompletos, desfigurados o adulterados.

Debe entenderse que la importancia de la presentación de la información completa a las Administraciones Tributarias está en que sirve como medio para efectuar la determinación tributaria a los contribuyentes, cuyo resultado de ser favorable para las Administraciones Tributarias aumentaría su recaudación; empero no puede olvidarse que para sancionarse estas conductas como defraudatorias, debe verificarse que el sujeto haya actuado con dolo, de no ser así, nos encontraríamos ante una conducta culpable que amerita una sanción administrativa y no de índole penal.

Con la tipificación del presente caso como defraudación, el legislador lo que trata de “evitar es que tengan acceso a la vida mercantil elementos probatorios falaces

¹³³ Ibíd., art. 18.

que puedan alterar la realidad jurídica de forma perjudicial para las partes afectadas, todo ello en razón de la necesidad de proteger la fe y la seguridad del tráfico jurídico [...], esto por cuanto la información falsa puede conducir a error a la Administración Tributaria”¹³⁴ que culmina en un perjuicio al Estado que no recibe el ingreso correspondiente a los tributos establecidos en la ley.

De verificarse el dolo, podría configurarse como delito de falsificación de documentos tipificado en el artículo 328 del COIP, el cual supera la sanción establecida en materia tributaria de una a tres años y sanciona con privación de libertad de tres a cinco años, por lo que nos encontramos nuevamente ante un delito superpuesto.

Dentro de la normativa tributaria encontramos varios casos de solicitud de información por parte del Servicio de Rentas Internas a los contribuyentes, entre ellos lo siguiente:

Artículo innumerado a continuación del 40-A de la LORTI:

Art. ...- Obligación de informar y declarar sobre la enajenación de acciones, participaciones y otros derechos representativos.- El Servicio de Rentas Internas, mediante resolución de carácter general, establecerá el contenido, forma y plazos para que las sociedades domiciliadas o los establecimientos permanentes en Ecuador cuyas acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital, u otros derechos que permitan la exploración, explotación, concesión o similares, que fueron enajenados, presenten la información referente a dichas transacciones.

La falta de presentación o presentación con errores de esta información se sancionará con una multa del 5% del valor real de la transacción.

6. Haga constar en las declaraciones tributarias datos falsos, incompletos, desfigurados o adulterados, siempre que el contribuyente no haya ejercido, dentro del año siguiente a la declaración, el derecho a presentar la declaración sustitutiva en la forma prevista en la ley.

Este caso de defraudación tributaria merece un profundo análisis, primeramente porque el contribuyente no por voluntad propia sino de manera impuesta

¹³⁴ Edgar Iván Colina Ramírez, y Ramiro J. García Falconí, *El delito de Defraudación Tributaria en el COIP*, 1º edición, (Quito: Latitud Cero Editores, 2015), 159.

por la ley¹³⁵ debe autoliquidarse para consecuentemente cumplir con su deber de contribuir con el Estado pagando los tributos establecidos, a fin de satisfacer el gasto público.

Citando a Luis Alonso González, el núcleo de la autoliquidación tributaria “[...] reside en la labor de calificación jurídica que corresponde realizar al sujeto pasivo en el seno de un comportamiento altamente complejo, cambiante e inseguro como es el Derecho Tributario”.¹³⁶ Conforme lo determina el artículo 88 del Código Orgánico Tributario Ecuatoriano, esta autoliquidación se realiza a través de la declaración efectuada por el sujeto pasivo, la cual constituye deber formal¹³⁷ de cumplimiento obligatorio para los contribuyentes, que de no llevarse a cabo en el tiempo establecido en la ley, es sancionado como contravención.

Se considera declaración tributaria “[...] a todo documento presentado ante la Administración Tributaria, donde se reconozca y manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos”¹³⁸, conforme al artículo 89 del COT, la declaración se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo.

Ahora bien la primera parte de la disposición dice que defrauda, quien haga constar en las declaraciones tributarias datos falsos, incompletos, desfigurados o adulterados para dejar de pagar en todo o en parte los tributos debidos, es decir, el núcleo de la acción tipificada es la ocultación a la Hacienda Pública de la existencia de una deuda tributaria.¹³⁹

Como lo dice Luis M. Alonso González, en “[...] La acción de facilitar una determinada información por parte del administrado a través de la declaración tributaria, o su omisión, no se puede negar que constituiría una conducta derechamente dirigida a impedir que la administración tuviera en su poder los datos precisos para proceder a la correcta liquidación del tributo”.¹⁴⁰

¹³⁵ COT, art. 88. Se establece como una de las formas de determinación tributaria, la realizada por declaración del sujeto pasivo.

¹³⁶ Alonso González, “Tramas Organizadas en el delito de evasión en el IVA”, 410.

¹³⁷ COT, art. 96, numeral 1, Literal d).

¹³⁸ España; *Ley General Tributaria*, art. 119.1.

¹³⁹ César García Novoa, *El Delito Fiscal. Aspectos sustantivos, procesales y constitucionales*, en Esteban J. Urresti y Fabiana L. Comes coord., (Buenos Aires: Editorial Ad-hoc, 2008), 353.

¹⁴⁰ Alonso González, “Tramas Organizadas en el delito de evasión en el IVA”, 410.

Ante “[...] el supuesto de falsedades en las declaraciones oficiales y autoliquidaciones, tal conducta de carácter falsario debe reputarse absorbida por el desvalor de la conducta defraudatoria al fisco”.¹⁴¹

Como un ejemplo claro podemos señalar el inciso 2 del artículo 76 de la LORTI que establece:

La base imponible obtenida mediante el cálculo del precio de venta al público sugerido por los fabricantes o importadores de los bienes gravados con ICE, no será inferior al resultado de incrementar al precio ex-fábrica o ex-aduana, según corresponda, un 25% de margen mínimo presuntivo de comercialización. Si se comercializan los productos con márgenes superiores al mínimo presuntivo antes señalado, se deberá aplicar el margen mayor para determinar la base imponible con el ICE. La liquidación y pago del ICE aplicando el margen mínimo presuntivo, cuando de hecho se comercialicen los respectivos productos con márgenes mayores, se considerará un acto de defraudación tributaria.

No cabe duda que cometer estos perjuicios dolosamente constituye delito y debe ser sancionado para proteger al Fisco y también para dar un escarnio al infractor, de tal manera que su historia se replique y se coadyuve a mejorar la cultura tributaria, evitando conductas evasoras.

No obstante, existe otra arista que parece no haberse considerado, esto es el que, con esta tipificación se afecta a personas que no están relacionadas directamente con la infracción, por ejemplo vendedores, bodegueros, asistentes, secretarias, que por descuido o error no registran una salida de inventario, que por la experiencia obtenida no lo hacen con el fin de defraudar, mas su conducta ocasiona que se proporcione información falsa al Fisco, es decir se cometa defraudación tributaria, pudiendo ser sancionados como delincuentes cuando no lo han sido. Como ejemplo de lo expuesto Luis M. Alonso González expresa:

[...] si un contribuyente yerra en calificar un rendimiento como ganancia patrimonial y dicha ganancia, en función de diversos factores que ahora no vienen al caso, hubiera quedado libre de tributación. *Ese contribuyente puede haber cometido un delito fiscal en función de la valoración que se haga de su actuación al autoliquidar*

¹⁴¹ García Novoa. “El Delito Fiscal”, 373.

correctamente, el mismo delito que por ejemplo, omite total y absolutamente la declaración de todos sus ingresos en su impuesto sobre la renta.¹⁴² (Énfasis añadido).

Así también la sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de julio de 2000 refiere:

El TS ha establecido el criterio (sentencias, entre otras, de 28 de Feb. 1996 y 16 Jul. 1995) de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u obscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el menor error, que no puede ser sancionable.¹⁴³

Como se ve, el error no se genera de manera dolosa, sino que parte de un desconocimiento o de una equivocada interpretación que realiza el contribuyente o sus subalternos, lo que no constituye delito. Seguramente ésta es la razón por la cual la parte final de la disposición que estudiamos prescribe “[...] siempre que el contribuyente no haya ejercido, dentro del año siguiente a la declaración, el derecho a presentar la declaración sustitutiva en la forma prevista en la ley”, es decir que si el contribuyente cae en cuenta de esta situación y la corrige dentro del año no sería responsable por defraudación; dentro del análisis cabe también preguntarse, ¿si, encontrándose dentro del año, el contribuyente es sujeto de un proceso determinativo, puede realizar la declaración sustitutiva y con eso evitar ser sancionado por defraudación? El tratamiento de esta situación no está claro ni en el COIP, ni en el COT, lo que está regulado es lo correspondiente al recargo en caso de determinación de valores a favor de la Administración Tributaria.

Lo que sí pareciera, es que el legislador considera que la Administración está en una posición desigual frente al contribuyente, de manera que ha buscado coaccionarle bajo la amenaza de privación de libertad, para que no se desvíe de su obligación de declarar los datos exactos, acrecentando a la vista la desigualdad

¹⁴² Alonso González, “Tramas Organizadas en el delito de evasión en el IVA”, 411.

¹⁴³ España: Tribunal Supremo Español, [Sentencia], citada por: Alonso González, “Tramas Organizadas en el delito de evasión en el IVA”, 411-12.

existente en favor del sujeto activo. Pérez Royo señala al respecto que, la Hacienda Pública o la Administración Tributaria:

[...] goza del privilegio de auto ejecución de sus propios créditos, cuando la administración tributaria conoce la existencia de su pretensión tributaria puede realizarla por la vía de apremio. Esto pone de relieve que la lesión del bien jurídico en tales casos no alcanza una gravedad que impida como se ve, su reposición o restitución por un procedimiento adecuado, eficaz y proporcionado dispuesto en el ordenamiento jurídico- la vía de apremio - menos grave que la pena (principio de intervención mínima y carácter fragmentario del derecho penal).¹⁴⁴

En consecuencia, ante la desigualdad que existe entre el contribuyente y la Administración Tributaria y la tipificación de esta conducta como defraudación, conforme lo sostiene Sánchez Ostiz, “Parece que en un sistema configurado sobre la base de deberes de aportar información, y sobre la veracidad de ésta, defraudación será dejar de aportarla o hacerlo de forma divergente a la realidad”.¹⁴⁵

7. Falsifique o altere permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas o cualquier otro tipo de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados.

César García Novoa señala que cuando se falsifican documentos para defraudar u obtener ilícitamente devoluciones (emisión de facturas falsas) “[...] la falsificación de facturas no puede considerarse instrumento necesario para cometer la defraudación tributaria, en tanto la declaración o autoliquidación del tributo no exige la presentación simultánea de éstas”.¹⁴⁶ Coincido con el autor en que la falsificación de estos comprobantes no constituye defraudación per se, empero cabría pensarse que la razón principal puede ser no ingresar estos rubros en la contabilidad y no tributar sobre ellos a sabiendas de la obligación que tienen de hacerlo y así caer en defraudación.

¹⁴⁴ Fernando Pérez Royo, *Los delitos y las infracción en Materia Tributaria* (Madrid, 1986) 280-81, citado por Alonso González, “Tramas organizadas en el delito de evasión en el IVA”, 406.

¹⁴⁵ Pablo Sánchez Ostiz Gutiérrez, “El Elemento “fraude” en los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social”, en Jesús María Silva Sánchez dir., *¿Libertad económica o fraudes punibles?*, (Barcelona: Marcial Pons, 2003), 114.

¹⁴⁶ García Novoa, “El delito fiscal”, 373-4.

Vale agregar que la utilización de permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas falsas, nuevamente constituye parte del íter críminis del delito de defraudación tributaria, mas no el delito en sí mismo, lo que podemos señalar es que la falsificación de documentos públicos para la debida constancia de actos de relevancia jurídica como son los detallados en esta disposición constituyen delito de falsificación.¹⁴⁷

Pese a lo señalado, no puede negarse que existen sujetos que utilizan “[...] toda clase de artificios como el sobrefacturar importaciones y subfacturar exportaciones, inflar costos con supuestas facturas o servicios que nunca existieron, para ganar menos donde pagan más impuestos y ganar más donde pagan un impuesto cercano a cero [...]”.¹⁴⁸

La sentencia emitida por la Corte Suprema de Justicia dentro del recurso de casación interpuesto por Tito Aldo Alomía Matehus, en contra de la sentencia de 22 de diciembre de 1994, expedida por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, que confirma en todas sus partes la sentencia de primera instancia dictada en su contra por el Juez Fiscal de Aduanas con sede en Quito el 27 de mayo de 1994 a las 08h00, ratificando la condena del recurrente como autor del delito de defraudación aduanera, y condenándole a pagar la multa de S/. 2.291.408,00 dentro de sus considerandos señala:

SEGUNDA.- El recurrente [...] alega que la declaración de importación no forma parte de los documentos aludidos por esta norma, cuya falsificación constituye defraudación; sobre el Art. 352 manifiesta que al no haberse consumado la infracción, debe aceptarse que en el caso se pudo haber producido únicamente tentativa; en lo atinente al Art. 347 sustenta que la infracción no se debió a su acción u omisión; y, en lo concerniente al Art. 382 señala que no se ha aplicado debidamente la disposición respecto de la cuantía de la multa [...].

TERCERA.- El numeral 2 del Art. 381, vigente a la época de la infracción y del levantamiento del auto cabeza de proceso, fs. 8 del cuaderno sustanciado ante el Juzgado Regional de Aduanas de Quito, tiene por defraudación la inexacta

¹⁴⁷ COIP, art. 328.

¹⁴⁸ Justo, M. (2016). 4 de los sectores económicos de América Latina que más usan paraísos fiscales. BBC, 1–8. Retrieved from http://www.bbc.com/mundo/noticias/2016/05/160509_cuatro_sectores_america_latina_paraisos_fiscales_mj, 15.

declaración a la Aduana, entre otros casos, en lo referente al precio cuando es inferior en más del 10% al real, siempre que influya en la determinación de la obligación tributaria. De su parte el numeral 3 tiene por defraudación la falsificación y alteración de los documentos comprobatorios señalados en la norma, la cual en su parte final, a más de los señalados, determina que pueden haber otros semejantes. Según el Art. 379 del mismo Código la defraudación consiste en todo acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño que induce a error en la determinación de la obligación tributaria. Lo que hace el Art. 381 es particularizar los casos en los cuales se dan los supuestos de la defraudación. Mientras la sentencia considera que la defraudación cometida se encasilla en el caso del numeral 3, el recurrente sostiene que se trataría del caso del numeral 2. El inciso segundo del Art. 26 de la Ley Orgánica de Aduanas publicada en el Registro Oficial 601 de 6 de junio de 1978, aplicable al caso que se produjo el 7 de marzo de 1991, según consta a (fs. 13 del cuaderno antes indicado) dice que la declaración aceptada por la Aduana es definitiva y servirá de base para el aforo. Es indudable por tanto que la declaración es un documento comprobatorio en los términos del numeral 3 del Art. 381, cuya falsificación y alteración puede conducir a engaño en la determinación de la obligación tributaria. En este caso se ha producido una declaración aduanera inexacta, más para que ello ocurra, se ha alterado la misma al introducir la cantidad \$ 260,30 dólares americanos, la cual no corresponde a la factura por lo que el mismo se encuadra en el numeral 3 y no en el 2 del Art. 381 [...].

SEXTA.- El Art. 382 del Código Tributario prevenía que la defraudación será castigada con el decomiso de los bienes materia de la infracción y con multa de hasta cinco veces el valor de los "tributos o derechos evadidos o que se pretendieron evadir". En este caso respecto de la multa es aplicable el segundo supuesto, vale decir, el que alude a los derechos que se pretendieron evadir. En la sentencia del Juez Regional de Aduanas de Quito, confirmada por la expedida por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, impugnada en casación, se calcula la multa sobre el total de los tributos causados, cuando en realidad se debió hacerlo sobre los que se pretendieron evadir, no habiéndose aplicado en debida forma el Art. 382 del Código Tributario.

ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, se acepta el recurso de casación respecto a la sentencia dictada el 22 de mayo de 1994, únicamente en el punto consignado en la consideración sexta en cuanto a la correcta aplicación del Art. 382 del Código Tributario y se declara que para el cálculo de la multa impuesta, se ha de tomar en cuenta solo el valor de los derechos que se pretendieron evadir, es decir la diferencia

entre aplicarlos sobre U.S. dólares americanos 1.177,98 convertidos a sucres, menos los que se habrían aplicado sobre U.S. dólares americanos 260,30 convertidos a sucres [...].¹⁴⁹ (Énfasis añadido)

De la jurisprudencia expuesta, se observa que la alteración de documentos (declaración de importación), constituye delito de defraudación tributaria, toda vez que los datos consignados en la misma pueden distorsionar la determinación de la obligación tributaria, ocasionando que la liquidación de un tributo sea inferior al que legalmente corresponda, es decir que se recauden menos tributos para satisfacer las necesidades del Estado. Sin duda está razón es más que suficiente para aplicar sanciones que impidan y eviten su nuevo cometimiento.

8. Altere libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos.

El artículo 96 del COT, en concordancia con el artículo 20 de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece como deber formal de los sujetos pasivos: “c) Llevar los libros y registros contables relacionados con la correspondiente actividad económica, en idioma castellano; anotar, en moneda de curso legal, sus operaciones o transacciones y conservar tales libros y registros, mientras la obligación tributaria no esté prescrita”; el no llevar estos libros y registros es penable como contravención cuya sanción pecuniaria es una multa de US \$ 30,00 a US \$ 1.500,00 dólares de los Estados Unidos de América.

Sin embargo como dice la norma lo sancionable como defraudación no es el no llevar los libros contables, sino que poseyéndolos, estos hayan sido alterados, buscando ocultar los hechos económicos, a consecuencia de lo cual, resulte imposible para la Administración Tributaria conocer a través de los mismos, las causas que originaron las operaciones contables, los resultados y la real situación económica del sujeto pasivo.

¹⁴⁹ Ecuador: Corte Suprema de Justicia, [Jurisprudencia, Defraudación Aduanera], Expediente 8, Registro Oficial No. 349, 29 de junio de 1998.

Según se lee de la disposición en análisis, la conducta que se pretende sancionar en primer lugar es el cambio (alteración) de registros contables en los sistemas informáticos, así como el registro en los libros contables de datos falsos, tales como: El Incremento de gastos de viaje y representación, creación de activos o pasivos ficticios, el registro de compras inexistentes, pagos dobles a proveedores, cargos indebidos a clientes, etc., que modifiquen bases imponibles y por ende el valor a recaudar por impuestos.

En el caso concreto, la alteración de libros y registros contables llevados de manera manual o en medios informáticos por el obligado tributario, constituye un medio de comisión de delito tributario, que ocasiona entre otros resultados, que el sujeto pasivo oculte ingresos, aumente costos, gastos, así como maquille sus actuaciones tendientes a reducir la base imponible de los diferentes impuestos y en tal virtud disminuya en todo o en parte los valores a pagar al Fisco. En ese sentido la lesión que con esta actuación acaece, afecta directamente a los ingresos para cubrir los gastos del Estado; es decir estamos ante una actuación directa y claramente dolosa por parte del sujeto pasivo, por lo que sí se enmarca en el delito de defraudación tributaria a diferencia de varios de los casos analizados.

Al respecto la doctrina española se refiere también a las anotaciones contables ficticias, las cuales se dan “[...] cuando se “hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias”. Tanto en estos supuestos de falsedad como en el de omisiones o alteraciones contables, la conducta ha de poner en peligro la efectividad de la obligación tributaria [...]”.¹⁵⁰

El delito en análisis, se configuraría al comprobar que existe alteración de la contabilidad, e ingreso de datos o información irreal.

9. Lleve doble contabilidad con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica.

¹⁵⁰ José Luis Buenestado Barroso, *Derecho Penal Parte Especial y las Consecuencias Jurídicas del Delito en España*, (España: Bukoc, 2011), 273. visto el 08/12/2017 en: <<https://books.google.com.ec/books?id=Y3SYs-qSZZYC&pg=PA273&dq=delito+llevar+doble+contabilidad&hl=es&sa=X&ved=0ahUKEwihkJWTyPnXAhVDeSYKHa4JDJ8Q6AEIMDAC#v=onepage&q=delito%20llevar%20doble%20contabilidad&f=false>>

Se define a la Contabilidad como el “Conjunto de métodos y normas para llevar a cabo la anotación y registro de las cuentas de ingresos y gastos que reflejan el movimiento económico y financiero de una actividad o negocio y que debe ser llevada obligatoriamente, por las personas naturales o jurídicas que la ley señala”.¹⁵¹

Por su parte:

[...] la doble contabilidad o fraude similar, suponen la existencia de una contabilidad para engañar a terceros, que pueda estar regularmente llevada, es decir acomodada formalmente a los requisitos legales, pero que no obstante resulta ineficaz, por ocultar las operaciones verdaderas. La contabilidad irregular por su lado también es ineficaz, por no ajustarse a las formalidades legales, así refleje operaciones verdaderas.¹⁵²

Para José Luis Buenestado Barroso, la doble contabilidad implica:

“[...] llevar ‘contabilidades distintas, que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, *oculten o simulen la verdadera situación de la empresa*’. Los requisitos que se exigen son: llevar contabilidades distintas; que se oculte o simule la verdadera situación de la empresa; y ha de estar referida a la misma actividad y ejercicio económico, para que se perfeccione el delito es necesario que la doble contabilidad persiga fines defraudatorios tributarios.”¹⁵³ (Énfasis añadido)

Del análisis de este concepto, podemos observar primeramente que estamos frente a un delito, pues no reviste buena fe el llevar dos contabilidades, sino que se confirma una actitud dolosa de parte del sujeto pasivo para cometer esta infracción, que no puede ser otra que dejar de pagar en todo o en parte los tributos legalmente debidos; lesionando en consecuencia el bien jurídico protegido por el Estado, que es la contribución al Fisco, para cubrir el gasto público. Respecto al dolo en este caso defraudatorio, José Luis Buenestado señala que:

¹⁵¹ Rodrigo Patiño y Teodoro Pozo, *Léxico Jurídico Tributario*, (Quito: Corporación Latinoamericana para el desarrollo, 1996), 53.

¹⁵² Colombia, *Corte Suprema de Justicia*, Cas. Civil, [Sentencia] 10 de octubre 10 de 1991, emitida por El Magistrado Alberto Ospina Botero, citada por Gabriel Vásquez Trisancho, *Doble Contabilidad y Prácticas Evasoras de Impuestos*, Disponible en: <<http://actualicese.com/opinion/doble-contabilidad-y-practicas-evasoras-de-impuestos-i/>>. Consulta: 11 de febrero de 2017.

¹⁵³ Buenestado Barroso, “Derecho Penal Parte Especial”, 273.

Son solo posibles los comportamientos dolosos, excluyéndose, por tanto, las formas imprudentes. Pues los errores contables por imprudencia son impunes. No es imaginable, en principio, la tentativa. En cuanto a la participación, el sujeto activo será el “obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales”. Solo estos, en principio, pueden ser autores del delito, lo que no impide que terceros intervengan como inductores, cooperadores necesarios o cómplices.¹⁵⁴ (Énfasis añadido)

Como se indicó anteriormente, resulta evidente que llevar dos contabilidades no puede catalogarse como conducta imprudente, una imprudencia sería que existan ciertos datos incorrectos que no alteren sustancialmente la declaración, que al ser determinados por las Administraciones Tributarias se resarzan de manera inmediata por el sujeto obligado; mas crear una contabilidad diferente que distorsione totalmente el valor a pagar por impuestos, enriqueciéndose de dineros de terceros es claramente una conducta defraudatoria.

La materialización de este tipo delictivo, al igual que varios de los casos estudiados, configuraría un delito de falsedad documental, el cual según Nicolás García Rivera para que se configure, el autor debe “[...] *estar legalmente obligado a llevar contabilidad [...]*”.¹⁵⁵ Se entendería entonces que los pequeños comerciantes que no están obligados a llevar contabilidad, sino únicamente a registrar sus ingresos y gastos no cometen este delito al no registrar las ventas realizadas sin facturas o sin cobrar IVA, lo que constituye una de las mayores causas de evasión existentes en el país; o mejor dicho que en caso de que los sujetos pasivos lleven doble registro de ingresos y gastos o simplemente no registren ciertas ventas debe considerarse una infracción administrativa sancionada de manera real.

10. Destruya total o parcialmente, los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias o los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias.

¹⁵⁴ Buenestado Barroso, “Derecho Penal Parte Especial”, 274.

¹⁵⁵ Nicolás García Rivas, *Protección penal del consumidor en la Unión Europea*, (Comunidad autónoma de Castilla-La Mancha: Editores: Universidad de Castilla-La Mancha, Servicio de Publicaciones, 2005), 185.

En lo que respecta a la conducta delictiva de destruir los libros contables y otros documentos relacionados con la tributación, *el objetivo de esto es reforzar las obligaciones del contribuyente en relación a facilitar el control por parte de la Administración Tributaria*, en relación al cumplimiento de obligaciones tributarias. Por ende la destrucción y el ocultamiento es dolosa y además debe implicar que la *Administración Tributaria a partir de la información con que cuenta el contribuyente no puede determinar con precisión las obligaciones tributarias de éste*. Este hecho no impide desde el ámbito administrativo solicitar la reconstrucción de la contabilidad o la propia labor de la Administración Tributaria en la determinación del cumplimiento de sus obligaciones tributarias a partir de la respectiva fiscalización [...].¹⁵⁶ (Énfasis añadido).

El texto citado, denota que lo que se pretende castigar es la falta de presentación de los registros contables, es decir falta de información por parte de los sujetos obligados a las Administraciones Tributarias, en otras palabras se trata del incumplimiento de un deber formal sancionable claramente por el COT como contravención con una pena pecuniaria.

Conforme se analizó en el primer capítulo de esta investigación, el derecho penal debe aplicarse exclusivamente en la medida en que sea necesario, por lo que *se entendería aplicable si la falta de información dejara al Fisco en total indefensión* al no contar con los mecanismos suficientes para recabar esta información por otros medios; *lo cual no es el caso* ya que existen suficientes recursos para que las Administraciones tributarias a través del cruce de información puedan determinar los tributos, por lo que no se explica esta tipificación de parte del legislador. (Énfasis añadido)

Siguiendo con el análisis que corresponde, el delito en mención, en la forma tipificada no requiere que la causa de la destrucción de libros contables sea dolosa, pretende entonces sancionar como defraudadores a sujetos imprudentes e incluso inocentes, víctimas de robos, hurtos, incendios, inundaciones, malas prácticas profesionales, entre otras, inobservando la teoría de dominio del hecho antes estudiada,

¹⁵⁶ Luis Felipe Bramont - Arias Torres, *El Delito Tributario: Criminalización y Tipificación* (Lima: 1997), 64. Disponible en: <http://www.ipdt.org/editor/docs/04_Rev32_LFBAT.pdf> Consulta: 20 de enero de 2017.

así también principios como el de presunción de inocencia y proporcionalidad de la pena.

Javier Argente Álvarez, respecto a los supuestos de ausencia de contabilidad o de sus justificantes por circunstancias ajenas a la voluntad de los contribuyentes manifiesta:

[...] Es muy normal que los contribuyentes que no quieran exhibir los libros de contabilidad presenten una denuncia por “robo” ante las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad para simular una sustracción indebida de los mismos, la mera denuncia no parece un documento lo suficientemente relevante como para que pueda acreditar el hecho del robo, habrá que estar al atestado policial [...].¹⁵⁷

Conforme el texto señalado y al análisis realizado, incluso de presentarse la destrucción de libros contables de forma dolosa, no se deja en indefensión a la Administración Tributaria, por lo cual resulta excesiva en este caso la intervención del derecho penal; más si se considera que las administraciones tributarias pueden recurrir a la determinación presuntiva, aplicable de conformidad con el artículo 92 del COT cuando no sea posible la determinación directa, ya por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo *ya porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla*.¹⁵⁸ (Énfasis añadido) por lo cual este caso debe derogarse y tratárselo como infracción administrativa en el COT.

11. Venda para consumo aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y declare falsamente volumen o grado alcohólico del producto sujeto al tributo, fuera del límite de tolerancia establecido por el INEN, así como la venta fuera del cupo establecido por el Servicio de Rentas Internas, del

¹⁵⁷ Javier Argente Álvarez y Carlos Acerva Alonso, *Guía del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, 3 ed., (Valencia: Grupo Wolters Kluwer, 2007) 256. Disponible en: <<https://books.google.com.ec/books?id=b9n4sCmQpYgC&pg=PA254&dq=destrucci%C3%B3n+de+libros+o+registros+contables&hl=es&sa=X&ved=0ahUKEwjdyoyKiPzXAhWBTN8KHbP8AvwQ6AEIJTAA#v=onepage&q=destrucci%C3%B3n%20de%20libros%20o%20registros%20contables&f=false>>. Consulta el 08 de diciembre de 2017.

¹⁵⁸ COT, art. 92.

alcohol etílico que se destine a la fabricación de bebidas alcohólicas, productos farmacéuticos y aguas de tocador.

En la configuración de este caso, podemos encontrar 2 momentos: 1) Lo que éste supuesto establece es sencillamente la venta de aguardiente sin destilar, así como la venta de alcohol sin embotellar, además es necesario que se declare falsamente el grado o volumen de alcohol dentro de los parámetros establecidos por el INEN. 2) Venta de alcohol etílico destinado a la fabricación de bebidas alcohólicas y otros, fuera del cupo establecido por el SRI.¹⁵⁹

Respecto al primer momento, revisemos lo que señala Ramiro García Falconí:

[...] a mayor cantidad de alcohol puro por litro, se determina la cantidad a pagar (mayor o menor), no obstante cabe decir que la falsedad deberá consistir en la declaración fuera del límite de tolerancia establecido por el INEN, sin embargo no queda claro a que se refiere con el límite de tolerancia, pues la NTE, en cuanto a alcohol se refiere son aproximadamente 59 normas técnicas que dicho sea de paso muchas de ellas no son de cumplimiento obligatorio, por tanto la determinación de dicho supuesto resulta más que compleja y en muchos de los casos indeterminable, además que no se puede perder de vista que si las citadas normas no son de cumplimiento obligatorio, no se puede después imputar un delito porque no se siguieron las pautas no obligatorias que dicha norma técnica contemplaba.¹⁶⁰

En segundo lugar, respecto a la venta de alcohol etílico destinado a la fabricación de bebidas alcohólicas y otros, fuera del cupo establecido por el SRI, el mismo autor señala:

La compra de alcohol para la producción de bebidas alcohólicas, productos farmacéuticos y aguas de tocador, se encuentra exenta del pago del Impuesto a los Consumos Especiales, según se desprende de la resolución NAC-DGERCGC10-00006 emitida por el director General del Servicio de Rentas Internas, de ahí que se pueda entender que con la venta fuera del cupo, se obtiene un beneficio indebido [...].¹⁶¹

¹⁵⁹ Colina Ramírez y García Falconí, “El delito de Defraudación Tributaria en el COIP”, 163.

¹⁶⁰ *Ibíd.*

¹⁶¹ *Ibíd.*, 163-4.

Esto es que por el alcohol vendido sin autorización, el tercero comprador puede beneficiarse de una exoneración, (pues este alcohol está exento) que no debería acaecer, en tal virtud en este supuesto induce a error a la Administración Tributaria para que otorgue a terceros beneficios que no le corresponden, lo que ocasiona menores ingresos para que cumpla sus fines. En este caso nos encontramos ante el caso establecido en el numeral 16 que se analizará más adelante, sin embargo cabe anotar que en la forma actual se estaría tipificando dos veces la misma infracción.

A continuación se analizará los casos 12, 13 y 14:

- 12. Emita, acepte o presente a la administración tributaria comprobantes de venta, de retención o documentos complementarios por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real.**
- 13. Emita comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.**
- 14. Presente a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.**

Los tres casos a analizarse se refieren a la emisión, aceptación o presentación a las Administraciones Tributarias de comprobantes de venta, retención o documentos complementarios por operaciones realizadas a través de empresas inexistentes, fantasmas o supuestas, u operaciones cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real.

Las empresas inexistentes son aquellas respecto de las cuales no sea posible verificar la ejecución real de un proceso productivo y comercial. En el caso de sociedades, y sin perjuicio de lo señalado, se considerarán como inexistentes a aquellas respecto de las cuales no se pueda verificar su constitución, sea a través de documentos tanto públicos como privados, según corresponda; y las empresas fantasmas o supuestas, son aquellas que se han constituido mediante una declaración ficticia de voluntad o con ocultación deliberada de la verdad, quienes fundadas en el acuerdo simulado, aparentan la existencia de una sociedad, empresa o actividad económica, para justificar supuestas transacciones, ocultar beneficios, modificar ingresos, costos y gastos o evadir obligaciones correspondientes.

A través de estos entes ficticios “[...] los contribuyentes ‘compran’ facturas con el claro propósito de reducir la carga fiscal de los impuestos [...], encubriendo un gasto o un ingreso para disminuir la base imponible o generando crédito fiscal a su favor”.¹⁶²

A estas facturas se las conoce como apócrifas, lo que implica “[...] tanto aquella que es emitida por un sujeto que no tiene capacidad operativa para realizar la prestación o venta facturada y que es incumplidor contumaz de sus obligaciones fiscales como aquella que *si bien es emitida por sujetos con capacidad operativa y aceptable cumplimiento fiscal no responden a operaciones reales*”.¹⁶³ (Énfasis añadido).

La ejecución comprobada de estas acciones por parte del sujeto obligado conlleva una actitud dolosa que tiene como fin reducir o extinguir el pago de tributos debidos o de hacerse acreedor de una devolución indebida de impuestos. Esta conducta implica una verdadera puesta en escena de acciones para inducir a error a la Administración Tributaria que incluso en el cruce de información observa coincidencia en los datos declarados; se trata de una infracción más elaborada que implica la coordinación de dos o más entes por lo cual debe ser sancionada.

De conformidad con el inciso final del numeral 16 del artículo 10 de la LORTI, esta infracción *se sanciona administrativamente no dando lugar a deducción de los costos o gastos* que se respalden en comprobantes de venta falsos, contratos inexistentes o realizados en general con personas o sociedades inexistentes, fantasmas o supuestas, así también se sanciona *con pena privativa de libertad de tres a cinco años*. Cuando el monto de los comprobantes de venta supere los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con el máximo de la pena privativa de libertad prevista para estos delitos. (Énfasis añadido)

No obstante:

“[...] también están, y son muchos los casos, los contribuyentes que han recibido un bien o servicio y pagaron por ello conforme usos y costumbres comerciales, controlando a su vez todo el circuito que formalmente está a su alcance.

¹⁶² German, J. Ruetti, *Factura apócrifa, Estado jurisprudencial*, 1. Disponible en: <http://www.casi.com.ar/sites/default/files/Factura%20ap%23U00f3crifa%20-%20Jurisprudencia.pdf> Consulta el 08/12/2017.

¹⁶³ José María Bugner, *Facturas \“truchas\” El nuevo blanqueo y la moratoria: un auténtico puente de oro para sanear casos de evasión fiscal*. Disponible en: <http://www1.rionegro.com.ar/diario/tools/imprimir.php?id=17932>. Consulta el 08/12/2017.

Sin embargo, por deficiencias o incumplimientos sólo atribuibles a los proveedores, el ente fiscal ha procedido a objetar los gastos y los créditos fiscales de los prestatarios o adquirentes”.¹⁶⁴

En otras palabras, deben sancionarse las conductas que entrañan una red para delinquir, cuando el sujeto obligado ha presentado comprobantes para deducirse el pago de impuestos sin haber demostrado la realización de la transacción comercial por el monto que corresponda, empero no puede generalizarse ni pretender sancionarse a un contribuyente que de buena fe contrató con una empresa fantasma, que recibió el servicio prestado, pagó por el mismo ya que se dio la transacción comercial y como comprador no es responsable de las demás actuaciones del proveedor, sino que debe aceptarse esa transacción como legal y debe servir como sustento de costo o gasto según corresponda; “Lo contrario perjudicaría el desenvolvimiento normal de las actividades comerciales, ya que obligaría a todo sujeto que quiera contratar o efectuar una operación comercial, a recabar más datos o hacer mayores averiguaciones respecto de las condiciones personales de cada vendedor, comprador o prestador de servicios, de manera previa a cada negocio, lo que resulta impracticable”.¹⁶⁵

Respecto a este delito encontramos otra postura sostenida por Iván Colina y Ramiro García, que señalan “[...] la inclusión de tales modalidades resulta errónea pues nos encontramos ante tipos diversos, por una parte el uso de documento falso y por otra el delito tributario en sí mismo”.¹⁶⁶

Respecto al uso de documento falso, los autores señalan que “[...] estos delitos aunque técnicamente no son falsos, si pueden contener una falsedad en la información ahí presentada [...]”¹⁶⁷, es decir una falsedad que en materia penal se conoce como ideológica que implica celebrar documentos con información ficticia, por actos no

¹⁶⁴ German, J. Ruetti, “Factura apócrifa”, 1.

¹⁶⁵ *Ibíd.*, 1

¹⁶⁶ Colina Ramírez, y García Falconí, “El delito de Defraudación Tributaria en el COIP”, 164.

¹⁶⁷ *Ibídem.*

acaecidos como en el caso de la emisión de comprobantes realizados con empresas inexistentes,¹⁶⁸ fantasmas o supuestas.¹⁶⁹

Señalan estos autores que los supuestos de la presentación de comprobantes por operaciones inexistentes resultan punibles como delito de falsedad.

Adicionalmente, respecto a las operaciones cuyo monto no coincide con el correspondiente a la operación real, señalan estos autores que en este caso se podría entender que se trata de una falsedad ideológica no punible, puesto que no se puede confundir la alteración de un documento que responde a una operación real cuyos datos se falsean con la completa creación de un documento con la totalidad de información falsa; empero concluyen en que la acción es atípica, ya que a pesar de ser auténtico el documento se efectúa deliberadamente con la finalidad de acreditar en el tráfico jurídico una relación absolutamente inexistente. Es decir más que un delito de defraudación tributaria se lo ve como un delito de falsificación de documentos.

Dentro del ámbito comparado, en Perú la Sala Penal Liquidadora Permanente de la Corte de Justicia de Lambayeque dictó sentencia por el uso de falsos comprobantes de pago en contra de Jacinto Bernal Castro - dueño de un negocio de extracción de anchoveta - y su contador, Toribio Urcia Palma, por lo cual fueron condenados a ocho (8) años de cárcel por ser responsables del delito de defraudación tributaria en la modalidad de “uso indebido de crédito fiscal con facturas falsas”. Según se lee en el Diario de Economía y Negocios de Perú ‘Gestión’:

[...] Los sentenciados sustentaban operaciones ficticias con documentos fraudulentos para disminuir el pago de las obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto General a las Ventas (IGV) e Impuesto a la Renta (IR), beneficiándose, además, con un crédito fiscal por actividades comerciales inexistentes.

¹⁶⁸ Ecuador; Presidencia de la República, “Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno” en *Registro Oficial, Suplemento* No. 208 (28 de mayo de 2010), art. 24. En adelante *RALRTI*, que define a las empresas inexistentes en los siguientes términos. De manera general, se considerarán empresas inexistentes aquellas respecto de las cuales no sea posible verificar la ejecución real de un proceso productivo y comercial. En el caso de sociedades, y sin perjuicio de lo señalado, se considerarán como inexistentes a aquellas respecto de las cuales no se pueda verificar su constitución, sea a través de documentos tanto públicos como privados, según corresponda.

¹⁶⁹ *RALRTI*, art. 25, define a las empresas fantasmas o supuestas, a aquellas que se han constituido mediante una declaración ficticia de voluntad o con ocultación deliberada de la verdad, quienes fundadas en el acuerdo simulado, aparentan la existencia de una sociedad, empresa o actividad económica, para justificar supuestas transacciones, ocultar beneficios, modificar ingresos, costos y gastos o evadir obligaciones correspondientes.

Los funcionarios de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) formalizaron la denuncia correspondiente al detectarse irregularidades en las declaraciones y pagos de los periodos tributarios de los años 2003, 2004 y 2005, durante las acciones de control y auditoría que efectúan permanentemente a todos los contribuyentes.

De acuerdo a las versiones obtenidas durante el proceso judicial, los sentenciados inducían a terceras personas para que utilicen su RUC y emitan facturas falsas por operaciones comerciales que no realizaban y que registraban en la contabilidad de la empresa. El monto total de defraudación tributaria es mayor a S/. 1'300,000.00 soles.

El empresario Jacinto Bernal, en coordinación con su contador Toribio Urcia, planificaban la compra ilícita de las facturas a diversas empresas como “Safres SRL”, “Comercializadora y Servicios de Pesca”, “Comercio y Servicios Ricard”, “Combustibles y Lubricantes Bravo”, “Málaga Representaciones y Petro Norte SAC”, entre otros [...].¹⁷⁰

No cabe duda que estos tipos penales constituyen delitos, por observarse una conducta dolosa para su realización, que pone en claro riesgo la contribución que debe realizarse al Fisco para el sostenimiento del Estado, el cual debe desplegar un gran operativo para descubrir la infracción cometida. No obstante nos encontramos ante criterios opuestos respecto a su naturaleza, para la doctrina constituyen delito de falsificación de documento, que se reduce al íter *críminis* del delito analizado, mientras que la norma y la jurisprudencia lo considera delito defraudatorio *per se*.

15. Omita ingresos, incluya costos, gastos, deducciones, exoneraciones, rebajas o retenciones falsas o inexistentes o superiores a las que procedan legalmente, para evitar el pago de los tributos debidos.

Luis M. Alonso González sostiene que en este delito se intentan disfrazar ingresos, ocultándolos o incrementando los gastos a fin de neutralizar la cifra de beneficios tributarios.

¹⁷⁰ Condenan con ocho años de cárcel a contribuyente y contador por defraudación tributaria, *Gestión, el Diario de Economía y Negocios de Perú*, noticia publicada el 03 de enero de 2013, disponible en: <<http://gestion.pe/economia/condenan-ocho-anos-carcel-contribuyente-y-contador-defraudacion-tributaria-2055665>>. Consulta: 10 de enero de 2017.

Además distingue los entornos en que se produce esta conducta en los diferentes impuestos, particularmente en el Impuesto a la Renta y en el IVA; respecto al primero señala que “[...] el defraudador lo que busca es no compartir con la Hacienda Pública sus beneficios, ya sea de forma total o parcial”.¹⁷¹ Mientras que en el IVA:

Cuando el sujeto pasivo cobra el IVA y no lo ingresa, a diferencia de quien en el marco del Impuesto sobre sociedades se niega a compartir su riqueza con el Fisco, no lo hace para salvaguardar su riqueza al Fisco, riqueza que nada padece en este tipo de impuesto, sino que lo que hace es incumplir la función de intermediación que le atribuye el ordenamiento tributario haciendo suyo el importe de un tributo pagado a costa de un patrimonio ajeno.¹⁷²

Como ejemplo dice “[...] el sujeto pasivo del IVA repercute en facturar el impuesto, lo cobra pero no lo ingresa sino que lo hace suyo y de este modo defrauda”.¹⁷³

Efectivamente en este supuesto consideramos que se trata de defraudación puesto que estas conductas de acción y omisión lesionan el bien jurídico protegido por el Estado, al “[...] dejar de cumplir con una obligación moral y legal, a la vez impiden que el Estado recaude los tributos que le corresponden; es decir, se daña el proceso de ingresos al que hemos aludido”.¹⁷⁴

16. Extienda a terceros el beneficio de un derecho a subsidios, rebajas, exenciones, estímulos fiscales o se beneficie de los mismos sin derecho.

En este caso “[...] el Estado realiza una verdadera disposición patrimonial, como es el caso de la obtención fraudulenta de subsidios, en los que los elementos

¹⁷¹ Alonso González, “Tramas Organizadas en el delito de evasión en el IVA”, 423.

¹⁷² *Ibíd.*

¹⁷³ *Ibíd.*

¹⁷⁴ Rodolfo Vega Billán, *Derecho procesal penal*, (Huánuco: Fohat, Ediciones 2002), 466; Silfredo Hugo Vizcardo: *El ilícito tributario*, Biblioteca de Textos Universitarios, (Lima: Pro Derecho, 2002) 47-48, citados por García Navarro, *Aspectos sustantivos y procesales*, 12. Disponible en: <<http://www.incipp.org.pe/archivos/publicaciones/defraudaciontributarianavarro.pdf>>. Consulta: 15 de febrero de 2017.

constitutivos de la estafa del derecho penal común se encuentran reunidos”.¹⁷⁵ De acuerdo con Osvaldo Soler:

Aun cuando pueda llegar a determinarse que el crédito fiscal era legítimo pues la obligación tributaria había nacido como consecuencia de haberse verificado el hecho imponible definido por una norma fiscal jurídicamente irreprochable, el juez deberá indagar necesariamente si, más allá de las maniobras ardidosas en que incurrió el agente, este actuó con la intención de ocasionar un daño a la hacienda pública mediante una conducta ilegítima o en cambio, creyó que con la omisión tributaria más el ardid o engaño desplegado, pretendía solo obtener un resultado justo por el convencimiento que tenía de que el impuesto era improcedente. Si se diese esta última situación no habría defraudación, ya que la falta de intención en la conducta del sujeto activo descarta al dolo.¹⁷⁶

Expresan Iván Colina y Ramiro García Falconí, que:

[...] resulta un tanto extraño la inclusión del supuesto de extensión de beneficios fiscales pues estos los otorga en principio la administración tributaria a supuestos específicos establecidos en la ley del impuesto correspondiente, por lo que resulta dudoso que un particular pueda conceder a un tercero tales beneficios, de ahí que dicho supuesto resulte de imposible configuración.¹⁷⁷

Contrariamente a lo indicado por estos autores, respecto a la extensión de beneficios fiscales a terceros podemos citar el caso de devolución de IVA a personas de la tercera edad, tipificado inicialmente en el artículo 4 del Reglamento para la Aplicación de los Beneficios Tributarios a favor del Anciano correspondientes a Impuestos Fiscales, expedido mediante Decreto Ejecutivo No. 2823 de 12 de julio del 2002 (RO 623: 22-jul-2002) y artículo 181 del Reglamento para la Aplicación de la LORTI que señalan:

Toda persona mayor de 65 años de edad, dentro de los límites previstos en el artículo 14 de la Ley del Anciano, *tendrá derecho a la devolución del impuesto al*

¹⁷⁵ Osvaldo H. Soler, “La evasión tributaria”, *Derecho Tributario Económico - Constitucional - Sustancial – Administrativo - Penal* (Buenos aires: La Ley A., 2002), 410.

¹⁷⁶ Soler, “La evasión tributaria”, 415.

¹⁷⁷ Colina Ramírez, y García Falconí, “El delito de Defraudación Tributaria en el COIP”, 167.

valor agregado. Para el efecto, el interesado deberá presentar al Servicio de Rentas Internas la correspondiente solicitud de devolución a la que acompañará el original de las facturas correspondientes en las cuales se encuentre plenamente identificado con sus apellidos y nombres completos y su número de cédula de ciudadanía [...]. (Énfasis añadido)

Las personas de la tercera edad tienen derecho a que el IVA que paguen en la adquisición de bienes y servicios de su uso y consumo personal les sea reintegrado a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, cheque u otro medio de pago, sin intereses, en un tiempo no mayor a noventa (90) días de presentada su solicitud a la que adjuntarán originales o copias certificadas de los correspondientes comprobantes de venta y demás documentos o información que el Servicio de Rentas Internas requiera para verificar el derecho a la devolución. (Énfasis añadido)

En virtud de los cuales el Servicio de Rentas Internas con fundamento en el artículo 181 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno procedió a devolver a las personas de la tercera edad que presentaron los respectivos comprobantes de venta legalmente emitidos de “[...] una única base imponible máxima de consumo de hasta cinco remuneraciones básicas que corresponderá a adquisiciones de bienes o prestación de servicios gravados con uno solo de esos impuestos o gravados con ambos impuestos”, el 12% mensual del IVA.

No obstante la Administración Tributaria Central detectó que “algunas personas hacían uso indebido de la devolución presentando facturas que presumiblemente eran para negocio o de terceros” configurándose en este caso la extensión de beneficios fiscales a terceros; por lo cual a través del artículo 25 de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención Fraude Fiscal, para combatir estas conductas defraudatorias se implementó la siguiente reforma a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno:

A continuación del artículo 74 agréguese el siguiente: "Art. (...).- IVA pagado por personas adultas mayores.- Las personas adultas mayores tendrán derecho a la devolución del IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios de primera necesidad de uso o consumo personal.

La base imponible máxima de consumo mensual a la que se aplicará el valor a devolver será de hasta cinco remuneraciones básicas unificadas del trabajador, vigentes al 1 de enero del año en que se efectuó la adquisición.

Con lo cual la devolución se aplica únicamente para la adquisición de bienes y servicios de educación, salud, vivienda, alimentación y vestido. Además, cultura, deportes, movilidad y transporte; dejando fuera compras que por el volumen hacen presumir o que se destinan al comercio o que no son adquisiciones realizadas por una persona de la tercera edad.

Otro caso en el que puede evidenciarse el traspaso de un derecho de subsidios, rebajas, exenciones en beneficio propio, es el del migrante ecuatoriano que tras permanecer en el exterior por varios años, puede ingresar al país el menaje de casa y equipos de trabajo incluidos los vehículos con la exención establecida en el artículo 125 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones que señala: “Están exentas del pago de todos los tributos al comercio exterior, excepto las tasas por servicios aduaneros, *las importaciones a consumo de las siguientes mercancías: a. Efectos personales de viajeros; b. Menajes de casa y equipos de trabajo*”; en los que se incluye a los vehículos; lo que a mi criterio constituye un estímulo para el regreso de los migrantes. Considerando que esta exención se concede como estímulo, el artículo 127 *ibídem* establece que: (Énfasis añadido)

Las mercancías importadas con exención total o parcial de tributos podrán ser objeto de transferencia de dominio previa autorización de la Directora o el Director Distrital del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador respectivo, en los siguientes casos: a. *Libre del pago de tributos luego de transcurridos cinco años, contados desde la fecha en que se otorgó el beneficio*; b. Antes de transcurridos cinco años, previo el pago de las alícuotas mensuales, tomando en cuenta la parte proporcional que falte para completar dicho plazo; y, c. Libre del pago de tributos, cuando la transferencia de dominio se efectúe en favor de organismos, entidades o personas que gocen del mismo beneficio. En los casos de transferencia de dominio de mercancías exoneradas al amparo de leyes especiales, se sujetarán al plazo y condiciones establecidas en las mismas.

Lo que quiere decir que el vehículo importado bajo estas condiciones debe ser utilizado únicamente por el beneficiario y su familia y no puede ser comercializado hasta después de que se cumplan los 5 años establecidos en la norma, una actuación contraria recaería en una utilización indebida de beneficios como es la exoneración en beneficio propio.

Esta situación sin embargo actualmente es de gran frecuencia, siendo sancionado como contravención aduanera en los términos del artículo 190 del COPCI: “[...] n. Las conductas de receptación y defraudación aduanera tipificadas en el Código Orgánico Integral Penal, respecto de mercancías cuya cuantía sea igual o inferior a ciento cincuenta salarios básicos unificados del trabajador en general cuando no el valor del vehículo transferido no supera las 50 remuneraciones básicas”.

Como ejemplo de lo expresado, encontramos la providencia No. SENAE-DDG-2015-1490-PV emitida el 11 de julio de 2015 dentro del Procedimiento Sancionatorio No. 025-2015, iniciado en contra de Jácome Burbano Luis Bismark, por la importación del menaje de casa y un vehículo marca Mitsubishi, modelo L200 año 2007, con VINMMBJNKB07D090474, nacionalizado con Declaración Aduanera No 16652158 Ref. 028-10-10-051064-1-01, a quien se le otorgó exoneración al pago de tributos al comercio exterior a la importación del Menaje de Casa y equipo de trabajo al acogerse al plan retorno. En este caso se encuentra lo siguiente:

PRIMERO: El Dr. Roberto Espinosa Salazar, *Fiscal de Delitos Aduaneros y Tributarios Especiales*, inicia la *Indagación Fiscal No 1035-2010 con fecha 7 de julio del año 2010* [...] **SEGUNDO:** el Fiscal Dr. Roberto Espinosa Salazar, se **INHIBE** de seguir conociendo la aludida investigación, en virtud del Art. 178 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones en concordancia con el Art. 180 del Código ibídem, *que despenalizaba las infracciones aduaneras cuando el valor de las mercancías que deban satisfacer tributos al comercio exterior no superara ciento cincuenta salarios básicos unificados del trabajador general* (USD \$39.600,00 en la fecha), caso contrario, serían sancionadas administrativamente conforme lo establecía el Art. 180 del referenciado Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, concluyendo el señor Fiscal en su escrito de Inhibición que “(...) *En la presente investigación el valor total aceptado por la aduana del menaje de casa es inferior a dicha cuantía; por las consideraciones expuestas la fiscalía se INHIBE del presente expediente No 1035-2010, iniciado para investigar la importación realizada por Jácome Burbano Luis Bismark, ante el señor Director Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduanas*”. (Énfasis añadido)

CUARTO: El Decreto 888 de 29 de septiembre de 2011, regulador de las normas generales para la importación de menajes de casa y/o equipos de trabajo, por parte de personas migrantes que retornan a establecer su domicilio permanente en Ecuador, en su artículo 13 establece las Sanciones por Incumplimiento, indicando en

su inciso primero que *“Para la aplicación de las sanciones contempladas en el artículo 214 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del Código Orgánico de la Producción, se entenderá que existe uso indebido cuando las mercancías que hayan ingresado al país con exención total o parcial de tributos, se encuentren en poder de un tercero, bajo cualquier forma que le permita a este último ejercer la tenencia o darle uso a las mismas, sin que medie previamente una autorización de transferencia de dominio legalmente por la autoridad aduanera competente”*. En concordancia con lo expuesto, el Código Orgánico Integral Penal, en su artículo 302 Inc. 1 señala que: *“Mal uso de exenciones o suspensiones tributarias aduaneras.- La persona que venda, transfiera o use indebidamente mercancías cuya cuantía sea superior a ciento cincuenta salarios básicos unificados del trabajador en general, importadas al amparo de regímenes especiales aduaneros de los que derivan la suspensión del pago de tributos al comercio exterior o importadas con exención total o parcial de tributos, sin obtener previamente la debida autorización de la autoridad aduanera competente, será sancionada con pena privativa de libertad de tres a cinco años y multa hasta diez veces el valor de los tributos que se pretendió evadir”*.

SEXTO: Que conforme a la información obtenida de la página Web del Servicio de Rentas Internas que se agrega al proceso, del vehículo objeto de importación como menaje de casa del señor Jácome Burbano Luis Bismark, se puede constatar que a la fecha de su última revisión el 26/12/2013, el señor JÁCOME BURBANO LUIS BISMARK no se encontraba residiendo en el país cuando se procedió a la precitada revisión del vehículo en virtud de los movimientos migratorios que constan en su certificado migratorio de fecha 27/05/2015 recogido en el numeral anterior, presumiéndose por ende, que no fue el señor Luis Bismark Jácome Burbano, quien realizó dicho trámite. De igual manera se puede verificar que a la fecha de la referenciada revisión el 26/12/2013, se mantiene el gravamen impuesto por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, consistente en la prohibición de negociar sin resolución de transferencia de dominio SENA E.

SÉPTIMO: “[...] En virtud de lo manifestado en los numerales quinto y sexto en concordancia con las disposiciones legales recogidas en los numerales cuarto y séptimo, se puede presumir un uso indebido del vehículo marca Mitsubishi, modelo L200 año 2007, con VIN MMBJNKB07D090474, nacionalizado con Declaración Aduanera No 16652158 Ref. 028-10-10-051064-1-01, objeto de exoneración tributaria como parte del menaje de casa por la resolución CAE-DPMG-MC-0650-2010 de fecha 25 de mayo del 2010. [...] se DISPONE: 1) Que se inicie un procedimiento Sancionatorio en contra del señor JÁCOME BURBANO LUIS BISMARK por la

presunta infracción tipificada en el inciso primero del artículo 302 del Código Orgánico Integral Penal, en concordancia con la Disposición General Cuarta ibídem, la misma que por el monto de la mercancía será tratada administrativamente como *Contravención*. (Énfasis añadido).

17. Simule uno o más actos, contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal.

Esta norma sanciona:

[...] la utilización fraudulenta de beneficios fiscales consistente en la postergación, disminución, fraccionamiento o supresión del pago tempestivo e íntegro del tributo que hubiese correspondido ingresar de no mediar el ardid que neutraliza la exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recupero o devolución tributara al Fisco Nacional.¹⁷⁸

Por la cual el contribuyente tiene que valerse de uno o más actos, contratos para obtener un beneficio a su favor.

Al respecto, cierta doctrina señala: “Estamos en presencia de una actuación desnaturalizada de alguno de los subsidios tributarios concedidos por el Estado Nacional. La actuación de los sujetos pasivos debió haber dado lugar a la percepción de una suma dineraria a la que no se tenía derecho, en concepto de reintegros, devoluciones o subsidios”.¹⁷⁹ Así también refiere:

En esta figura, la actividad del sujeto que comete el delito está enderezada a inducir a error al organismo fiscal, de modo tal que él realice un acto positivo que implique el reconocimiento de un beneficio o incentivo tributario en cabeza del propio autor del delito. La finalidad perseguida por el sujeto activo implica una maniobra claramente defraudatoria, ya que lo que se procura es un acto de disposición patrimonial del Fisco en beneficio del autor del delito. En tal sentido todos los casos mencionados tienen como común denominador la intención de obtener un pago en dinero del Fisco al agente del delito.¹⁸⁰

¹⁷⁸ Soler, “La evasión tributaria”, 420.

¹⁷⁹ Ibíd., 431.

¹⁸⁰ Ibíd.

Lo cierto es que la legislación tributaria ecuatoriana, en virtud de los principios de legalidad y reserva de ley, concede a los sujetos pasivos algunos beneficios tributarios, entre ellos: rebajas,¹⁸¹ exenciones,¹⁸² deducciones,¹⁸³ estímulos fiscales,¹⁸⁴ subsidios etc., los cuales permiten disminuir cuando corresponda las bases imponibles para la liquidación de los diferentes tipos de impuestos; empero, el fraguar y celebrar dolosamente actos o contratos aplicando estos beneficios con el fin de reducirse bases imponibles y consecuentemente valores correspondientes a impuestos, induce a error a la Administración Tributaria y evita el ingreso de dineros al Fisco, configurándose de esta manera la lesión del bien jurídico protegido en este delito.

Los primeros rubros de beneficio (rebajas, exenciones, deducciones, estímulos fiscales) son bastante conocidos y legislados en el Ecuador, no así el término subsidio que para Villegas es: “la ayuda o auxilio que se presta a alguna persona u organismo con fines solidarios o de fomento”; en este concepto se enmarcaría la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la reconstrucción y reactivación de las zonas afectadas por el terremoto del 16 de abril de 2016 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 759 de fecha 20 de mayo de 2016, misma que en el inciso segundo de la disposición transitoria primera establece:

Las personas naturales residentes en la provincia de Manabí y el cantón Muisne y en las jurisdicciones del sur de la provincia de Esmeraldas que se determine por decreto ejecutivo recibirán del Estado una compensación o devolución monetaria equivalente al incremento de dos puntos porcentuales del IVA pagado en sus compras de consumo final, de conformidad con las condiciones, plazo y montos que se establezca mediante Decreto Ejecutivo para el efecto. Esta compensación estará

¹⁸¹ Ejemplo: El artículo 533 del COOTAD otorga rebajas del 20 al 40 por ciento en el Impuesto de Alcabala para el caso de traspaso de dominio o de otros derechos reales que se refiera a un mismo inmueble siempre y cuando se reúnan ciertas características establecidas en dicha norma.

¹⁸² Ejemplo: El artículo 35 del COT establece exenciones generales para el pago de impuestos, pero no de tasas ni de contribuciones especiales.

¹⁸³ Ejemplo: El artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece las deducciones para la obtención de la base imponible del Impuesto a la Renta.

¹⁸⁴ Ecuador; Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, MDMQ, *Ordenanza Metropolitana No. 0007*, en *Registro Oficial, Segundo Suplemento* No. 324 (2 de septiembre de 2014).- Otorga estímulos para el pago de los Impuestos de Patente Municipal y 1.5 por mil sobre los Activos Totales para quienes realicen actividades económicas en el Distrito Metropolitano de Quito dentro de los programas de Empleo Joven y Emprendimiento Joven.

vigente durante el tiempo de aplicación de la tarifa de IVA referida en el inciso anterior de esta disposición [...].

La compensación o devolución monetaria equivalente al incremento de dos puntos porcentuales del IVA pagado en sus compras de consumo final al que alude la disposición transcrita deberá darse a quienes cumplan las condiciones que se establezca mediante Decreto Ejecutivo, no obstante puede darse el caso de contribuyentes que soliciten su devolución simulando cumplir estos requisitos sin ser cierto, en este caso sería aplicable esta disposición, siempre y cuando se verifique que es dolosa.

18. Exista falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo.

El artículo 29 de nuestro Código Orgánico Tributario, otorga la calidad de otros responsables (sujetos pasivos) a los agentes de retención y agentes de percepción, entendiéndose por tales a las personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, estén en posibilidad de retener tributos los primeros y de recaudar tributos los segundos y que, por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, estén obligados a ello. La facultad de retener y recaudar respectivamente la otorga el artículo 71 *ibídem*.

Concepto afianzado por la Corte Constitucional Ecuatoriana en Sentencia N.º 002-15-SIN-CC, CASO N.º 0017-12-IN dictada el 28 de enero de 2015, respecto al agente de retención pronuncia “[...] resulta evidente que el agente de retención es un sujeto pasivo que de acuerdo a la naturaleza de su actividad o empleo está obligado a retener tributos, mismos que posteriormente serán entregados a la administración tributaria, conforme los procesos establecidos para el efecto”.

De acuerdo al COT, “la responsabilidad de los agentes de retención o de percepción es directa en relación al sujeto activo y por consiguiente son los únicos obligados ante éste en la medida en que se haya verificado la retención o percepción

de los tributos; y es solidaria con el contribuyente frente al mismo sujeto activo, cuando no se haya efectuado total o parcialmente la retención o percepción”.¹⁸⁵

Así también, dicha norma señala que, sin perjuicio de la sanción administrativa o penal a que hubiere lugar, los agentes de retención o percepción serán responsables ante el contribuyente por los valores retenidos o cobrados contraviniendo las normas tributarias correspondientes, cuando no los hubieren entregado al ente por quien o a cuyo nombre los verificaron. En síntesis, estas disposiciones constituyen, no solo la obligación de retener o percibir que tienen los agentes de retención y percepción, sino también la obligación de consignar los valores retenidos o percibidos, “[...] cerrando de esta manera el mecanismo de recaudo y fijando una responsabilidad”.¹⁸⁶

Conforme a lo expuesto, considerando que la retención constituye un mecanismo de recaudo anticipado de impuestos, por el cual se asegura la obtención de ingresos como la principal fuente del gasto público de los Estados; y, “La percepción por su parte es un “Derecho de la Administración Tributaria para recaudar tributos a través de personas naturales o jurídicas que por razón de empleo, función o por mandato de ley o reglamento, están obligadas a hacerlo y entregarlos al sujeto activo”,¹⁸⁷ la obligación de consignar¹⁸⁸ aludida, obliga al retenedor y al perceptor a efectuar al Fisco los montos retenidos, puesto que estos no les pertenecen, sino al Estado. De no hacerlo de manera total o parcial, los agentes retenedores y perceptores de tributos caerían según nuestra legislación en el delito de defraudación tributaria, puesto que esta acción lesiona el bien jurídico protegido en este delito que es el deber de contribuir que tienen todos los ciudadanos, lo que se pone de manifiesto al dejar de ingresar los valores que le corresponden al Fisco.

Este criterio no es unánime en la doctrina, así Osvaldo H. Soler, respecto a la no entrega de ingresos retenidos señala que este caso se verifica como “[...] una *especie de defraudación*” [...] que tiene origen en una *especie de abuso de confianza*, en la que el daño patrimonial para el erario tiene su origen en la violación de la confianza que el Estado deposita en ciertos particulares: tal es el caso de la apropiación

¹⁸⁵ COT, art. 30.

¹⁸⁶ Augusto J. Ibáñez Guzmán – Guillermo J. Ospina López y Nelson Nevito Gómez, *El delito fiscal*, (Bogotá: Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez Ltda., 2004), 238.

¹⁸⁷ Patiño y Pozo, “Léxico Jurídico Tributario”, 160.

¹⁸⁸ Considero que la palabra correcta es entregar puesto que consignar denota el depósito de dinero por parte del deudor al acreedor, cuando este último no quiere recibirlo.

indebida en la que incurren los agentes de retención y percepción”¹⁸⁹ respecto a tributos por ellos recaudados mas no ingresados al Fisco. (Énfasis añadido).

Igual postura, se observa en la doctrina española que al respecto argumenta:

[...] el caso de retenciones efectivamente practicadas aunque no ingresadas, situación que debería subsumirse en el tipo de “apropiación indebida”, frente a la no práctica de retenciones que puede catalogarse como delito fiscal en la medida en que lo que comete un retenedor para el TS sería un sustituto, y por tanto un sujeto pasivo tributario (calificación ésta muy susceptible desde el punto de vista del derecho tributario) sentencia de 25 de septiembre de 1990. Por lo tanto se limitan a calificar como apropiación indebida solo la omisión de ingresos de retenciones efectivamente practicadas.¹⁹⁰

En otras palabras, de acuerdo a la doctrina aludida esta situación implica una apropiación indebida de ingresos, por lo que se lo considera un delito en contra de la Administración Pública, mas no una conducta defraudatoria que reitero, busca sancionar el engaño en la determinación de la obligación tributaria.

Obviamente ésta no ha sido la concepción seguida por nuestros legisladores; por ello resulta conveniente revisar brevemente lo que establece la legislación comparada de varios países de la CAN a fin de discernir si la Asamblea Nacional se ha inclinado hacia alguna de las concepciones empleadas por el delito en mención:

El artículo 402, inciso 2, del Código Penal Colombiano, establece:

Omisión del agente retenedor o recaudador. “El agente retenedor o autorretenedor que no consigne las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente o quien encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal, *incurrirá en prisión de cuarenta y ocho (48) a ciento ocho (108) meses y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a 1.020.000 UVT*141. (Énfasis añadido).

En la misma sanción incurrirá el responsable del impuesto sobre las ventas que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por

¹⁸⁹ Soler, “La evasión tributaria”, 420.

¹⁹⁰ García Novoa, “El Delito Fiscal”, 347.

dicho concepto, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas [...].

Este delito se encuentra tipificado como delito en contra de la Administración Pública.

El Código Tributario Boliviano (Ley N° 2492) en su artículo 177 tipifica como defraudación tributaria:

El que dolosamente, en perjuicio del derecho de la Administración Tributaria a percibir tributos, por acción u omisión disminuya o no pague la deuda tributaria, *no efectúe las retenciones a que está obligado* u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, cuya cuantía sea mayor o igual a UFV's 10.000 (Diez Mil Unidades de Fomento de la Vivienda), será sancionado con la pena privativa de libertad de tres (3) a seis (6) años y una multa equivalente al cien por ciento (100%) de la deuda tributaria establecida en el procedimiento de determinación o de prejudicialidad. Estas penas serán establecidas sin perjuicio de imponer inhabilitación especial. En el caso de tributos de carácter municipal y liquidación anual, la cuantía deberá ser mayor a UFV's 10.000 (Diez Mil Unidades de Fomento de la Vivienda) por cada periodo impositivo. (Énfasis añadido).

Este caso en la forma en que lo concibe la ley boliviana sanciona el incumplimiento del deber de retener que impone la ley al sujeto pasivo, y no expresamente la no entrega total o parcial de los valores retenidos; sin embargo no puede descartarse que en la norma expuesta se encuentre implícita la sanción a la falta de entrega de valores retenidos, ya que esto último no puede producirse sin la retención que manda la ley.

Por su parte la ley penal tributaria peruana, en su artículo 2 establece que: Son modalidades de defraudación tributaria reprimidas con la pena del artículo anterior: “[...] b) No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes”. Esta norma es similar a la establecida en nuestra legislación y en la legislación colombiana.

Finalmente el Código Tributario Venezolano, contempla como ilícito tributario y no como defraudación en su artículo 121 a: “Quien no entere los tributos retenidos

o percibidos, dentro de los plazos establecidos en las disposiciones respectivas, será sancionado con prisión de cuatro (4) a seis (6) años”.

De lo expuesto, puede observarse que los países miembros de la CAN comparten la ideología respecto a sancionar a quienes no entreguen a la Administración Tributaria los tributos retenidos o percibidos dentro de los plazos establecidos por la ley, con variadas apreciaciones, así por ejemplo para Colombia es un delito contra la Administración Pública, para Bolivia y Perú es Defraudación y según la normativa venezolana, esta infracción se encasilla como otra clase de delito tributario; por ello podría pensarse que ha existido un acogimiento de nuestros legisladores a la tendencia de la CAN, alejándose de concepciones doctrinarias.

19. Exista obtención indebida de una devolución de tributos, intereses o multas.

La devolución de lo indebidamente pagado se define como el vínculo jurídico nacido por disposición de la ley como consecuencia de un ingreso ilícito o ilegal por parte del contribuyente a la Hacienda Pública, y que tiene como efecto la obligación de devolver lo indebidamente ingresado, dando así satisfacción al derecho del perjudicado.¹⁹¹

Serrano Antón se refiere a la devolución de ingresos indebidos como “[...] la entrada de dinero en el Tesoro Público que ilegalmente se realice con ocasión del pago de las deudas tributarias, naciendo desde este momento el derecho a exigir su devolución”.¹⁹²

En este contexto, el numeral 3 del artículo 103 y artículo 122 del COT establecen como uno de los deberes sustanciales de la Administración Pública, el atender reclamos de pago indebido o pagos en exceso que realicen los sujetos pasivos, dicha regulación se efectúa en los siguientes términos:

Art. 122.- Pago indebido.- Se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; el

¹⁹¹ Fernando Casana Merino, *Devolución de ingresos indebidos en materia tributaria*, (Madrid: La Ley, 1992), 48.

¹⁹² Fernando Serrano Antón, *Las Devoluciones tributarias*, (Madrid: Marcial Pons, 1996), citado por Felipe Alonso Murillo y otros, en Alberto Alonso Ureba coord., *Comentarios a la Ley de derechos y garantías a los contribuyentes*, (Madrid: Editorial Mc Graw Hill, 1998), 82.

efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador. En iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal.

Art. 123.- Pago en exceso.- Se considerará pago en exceso aquel que resulte en demasía en relación con el valor que debió pagarse al aplicar la tarifa prevista en la ley sobre la respectiva base imponible. La administración tributaria, previa solicitud del contribuyente, procederá a la devolución de los saldos en favor de éste, que aparezcan como tales en sus registros, en los plazos y en las condiciones que la ley y el reglamento determinen, siempre y cuando el beneficiario de la devolución no haya manifestado su voluntad de compensar dichos saldos con similares obligaciones tributarias pendientes o futuras a su cargo [...].

Los artículos precedentes refieren la devolución de los valores pagados indebidamente o en exceso (tributos como señala la disposición), además de conformidad con el COT, estos valores generarán a favor del sujeto pasivo, el interés anual equivalente a 1.5 veces la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador desde la fecha en que se presentó la respectiva solicitud de devolución de pago en exceso o del reclamo por pago indebido,¹⁹³ este interés a favor del sujeto pasivo constituye una compensación al contribuyente.

La atención favorable a los dos tipos de reclamo señalados, depende de que los sujetos pasivos presenten los requisitos establecidos en el artículo 119 del código mencionado, adjuntando la prueba que legitime su derecho a devolución de los valores indebidamente pagados (esto puede incluir tributos, intereses pagados a la administración conforme el artículo 21 del COT y multas); y la Resolución favorable implica también la devolución de oficio de los intereses legales¹⁹⁴ de mora favor del reclamante; más sin embargo en la práctica se observa que ciertas municipalidades no atienden este derecho, salvo que sea expresamente solicitado por el contribuyente.¹⁹⁵

La Corte Suprema de Justicia en sentencia pronunciada dentro de la demanda presentada por Tarquino Toro Navas, en calidad de garante de Neptalí Troncoso y a

¹⁹³ COT, arts. 21-22.

¹⁹⁴ Para la doctrina española, el reconocimiento de intereses constituye cierta compensación hacia el acreedor por la tenencia del ingreso indebido en determinado tiempo.

¹⁹⁵ Ecuador; Dirección Metropolitana Tributaria del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, *Resolución No. 2038* (27 de junio de 2012) a favor de Arturo Vizcaíno Sotomayor.

favor del Tesorero Municipal del cantón Ambato Jorge Montenegro, respecto al pago de lo no debido señala: “En el proceso no hay prueba alguna de que tal pago se efectuó a conciencia de no deber la cantidad depositada y sin embargo, de ello haber realizado, *pero lo general es que quien debe una suma menor y paga con exceso, lo hace por error*”.¹⁹⁶ Lo antes descrito obedece y reconoce el derecho de los contribuyentes que actúen conforme a la norma; no obstante, en el supuesto no consentido de que el contribuyente presente a la Administración Tributaria, un reclamo de pago indebido o pago en exceso que induzca a error a la misma, y que a cuya consecuencia produzca la indebida devolución de valores en desmedro del Fisco, conlleva al cobro de lo indebido que se produce en “aquella relación que se establece entre una persona que recibe lo que no tenía derecho recibir y aquella que paga por error, en cuya virtud el cobrador se constituye en obligado de restituir lo indebidamente pagado”.¹⁹⁷

El presente delito también puede configurarse sin presentar reclamos de pago indebido o en exceso cuando el contribuyente hace uso un de crédito tributario superior al que le corresponde para cumplir sus obligaciones tributarias, al respecto el artículo 47 de la LORTI establece:

La Administración Tributaria en uso de su facultad determinadora realizará la verificación de lo declarado. Si como resultado de la verificación realizada se determina un crédito tributario menor al declarado o inexistente, el contribuyente deberá pagar los valores utilizados como crédito tributario o que le hayan sido devueltos, con los intereses correspondientes más un recargo del 100% del impuesto con el que se pretendió perjudicar al Estado.

De acuerdo a la doctrina, “Los reintegros, recuperos o devoluciones tributarias [...] importan una disposición patrimonial para el Fisco, en beneficio del autor del delito, teniendo como común denominador la intención de obtener un pago en dinero

¹⁹⁶ Ecuador: Corte Suprema de Justicia, [demanda presentada por El doctor Tarquino Toro Navas, en calidad de garante de Neptalí Troncoso y a favor del Tesorero Municipal del cantón Ambato Jorge Montenegro], *en Gaceta Judicial*. Año LXX. Serie X. No. 15. Pág. 4217. (Quito, 8 de Junio de 1967).

¹⁹⁷ 2.-- AP Les Illes Balears (Sección 4.ª). Sentencia de 24 de febrero de 2004 (LA LEY 47479/2004). Ponente: Artola Fernández, Miguel Álvaro. Recurso núm. 513/2003 (LA LEY JURIS: 1658575/2004), Disponible en: <<http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAA1NjMxO1stSi4sz8PFsjAwMzA2Mjc5BAZlqlS35ySGVBqm1aYk5xKgBbgL53NQAAAA==WKE>> Consulta: 10 de marzo de 2017.

del Fisco”¹⁹⁸ en tal sentido es la intención de obtener un beneficio de manera artificiosa, a sabiendas de que no existe el derecho, lo que configura el delito de defraudación, de no verificarse el artificio “intención dolosa de defraudar” no habría delito y podría hablarse de un error.

Complementando lo dicho, respecto al sujeto de la infracción, César García Novoa, sostiene que “[...] la devolución puede ser obtenida por el mismo sujeto pasivo que efectuó el ingreso del tributo o por un tercero, sea o no parte de la relación, como puede ser el caso del que soporta la repercusión en el IVA”.¹⁹⁹

En conclusión, en el presente caso debe verificarse el uso de medios ardidosos orientados a inducir a error al fisco, a efectos de que se reconozca y entregue al contribuyente un beneficio que no le corresponde, dicha conducta atenta contra el bien jurídico protegido por el Estado antes analizado, y de comprobarse debe sancionarse para evitar que se haga común para los contribuyentes. Obviamente el engaño debe ser muy bien planificado, al punto de ser imperceptible para que las administraciones tributarias, sobre todo la central que posee mecanismos por demás eficaces para controlar y verificar la información presentada por los contribuyentes, no se percate al instante de la intención defraudatoria.

20. Utilizar personas naturales interpuestas, o personas jurídicas fantasmas o supuestas, residentes en el Ecuador o en cualquier otra jurisdicción, con el fin de evadir el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Conocer cuál [...] es el verdadero beneficiario de una renta o bienes es uno de los principales desafíos con que luchan día a día las entidades de gobierno de los países, donde personas motivadas por esconder sus fortunas o activos en paraísos fiscales llegan a crear toda una red que engloba fideicomisos, fundaciones, testaferros y en algunas ocasiones a enrolar a todos sus familiares, razón que prácticamente llega a convertirse en un juego de escondite, haciendo realmente difícil a las autoridades de control el poder rastrear el origen de los fondos, cuentas bancarias involucradas en

¹⁹⁸ Osvaldo H. Soler, Aprovechamiento de Subsidios – Fraudes en beneficio fiscales en Derecho Tributario Económico - Constitucional - Sustancial - Administrativo - Penal (Buenos aires: La Ley .A., 2002), 433.

¹⁹⁹ García Novoa, “El Delito Fiscal”, 355.

operaciones financieras, etc., evitando de esta forma cargas impositiva al país de origen del dinero.²⁰⁰

En este caso, implementado en el COIP en la Disposición Reformatoria, numeral 1 de Ley orgánica de prevención, detección y erradicación del delito de lavado de activos y del financiamiento de delitos, publicada en el Registro Oficial Suplemento 802 de 21 de julio de 2016, claramente se ahonda el problema del testaferrismo en la tributación de las sociedades, particularmente de las partes relacionadas ubicadas internamente o internacionalmente dentro o fuera de paraísos fiscales. El testaferrismo es un delito que se encuentra tipificado en el artículo 289 del COIP de la siguiente forma:

Testaferrismo.- La persona que consienta en *aparentar como suyos bienes muebles, inmuebles, títulos, acciones, participaciones, dinero, valores o efectos que lo representen*, producto del enriquecimiento ilícito de la o el servidor o ex servidor público o producto del enriquecimiento privado no justificado, *será sancionada con pena privativa de libertad de tres a cinco años [...]*. (Énfasis añadido)

Ramiro García Falconí respecto a la tipificación de este delito, señala que: “*La redacción de la norma es deficiente, como pasa con muchos de los tipos penales del COIP, pues su verbo rector es “aparentar” y no “consentir”, más aún si tenemos en cuenta que este es un tipo eminentemente doloso. Esto significa que quien comete testaferrismo presta consciente y voluntariamente su nombre, datos, cuentas, etc., para ocultar al verdadero propietario de los bienes o valores, que se colocan en su nombre o propiedad [...]*”.²⁰¹ (Énfasis añadido).

García Falconí, citando a Lluís Muñoz Sabaté señala que testaferrero es “[...] quien suplanta, encubre o se disfraza legalmente, prestando su nombre e identidad, firma o bien su personería, ya sea física o jurídicamente, emulando el papel social de la persona mandante a la que en el fondo representa”.

²⁰⁰ Análisis de los efectos de los paraísos fiscales en la economía de un país, disponible en <http://repositorio.uees.edu.ec/bitstream/123456789/1644/1/Paper%20SALVATIERRASANCHEZ.pdf> consulta el 07/01/2018.

²⁰¹ Diario El Universo, Ramiro García Falconí, El testaferrismo y su prueba (Parte I) visto en: <https://www.eluniverso.com/opinion/2017/06/23/nota/6243403/testaferrismo-su-prueba-parte-i>. el 07/01/2018.

En la relación delictiva que contiene el testaferrismo existe un hombre de atrás, a quien se denomina el *dominus* y por supuesto el presta nombres o *testaferro*, que actúa en representación de este, sin poder o delegación jurídicos. Su actuación debe ser dolosa, es decir debe conocer que las transacciones o adquisiciones que realiza para otra persona o con dinero que no es suyo, tienen el objeto de ocultar la verdadera relación patrimonial. Actúa como agente de hecho y generalmente se encuentra ligado a su representado, ya sea por mantener con este vínculos familiares, ya por ser parte de su entorno de confianza o de su ámbito laboral.

Como señala Ramón Ragués i Vallès, con la utilización del testaferro el administrador real de los bienes, dinero o valores no busca otra cosa que disminuir el riesgo de ser descubierto, por tanto la función fundamental del testaferro es contribuir a dificultar el descubrimiento de quienes controlan realmente la empresa, el negocio o mantienen en propiedad los dineros adquiridos mediante el cometimiento de uno o varios delitos. Actúan normalmente en el ámbito económico y en el de la administración pública, haciendo de intermediarios entre el funcionario público, con el que tienen la relación familiar o social y quien por temas contractuales o de otra índole tenga algún interés en juego. En este caso quien tiene el control sobre los contratos o posibles favores es el dominus, pero quien realiza el “trabajo sucio” (exigir pagos, recibir coimas, guardar el dinero en cuentas a su nombre o de sus compañías de ser el caso) es el testaferro.

En definitiva considero que el delito tipificado en el numeral 20 del artículo 298 del COIP, a pesar de ser un delito superpuesto, por ya estar previamente tipificado en el COIP, si es de aporte en materia tributaria, ya que se rebasa el ámbito de prestar el nombre que implica una acción engañosa, sino ¿con qué intención se arriesga el patrimonio propio a manos de otro? Si no es para encubrir cierto tipo de enriquecimiento ilícito o no justificado, lo que en sí ya es grave; sino que se extiende a sancionar el uso del testaferrismo como instrumento para reducir el pago de tributos.

En este sentido ¿podría tratarse como testaferros a los miembros de una familia que con el fin de disminuir el pago del impuesto a la renta anual de uno de sus miembros, obtiene todas las facturas a nombre de quien debe tributar pese a que los gastos por ellos realizados no deberían considerarse gastos deducibles por mantener cada uno sus propios ingresos? Considero que este ejemplo claramente se enmarca en el caso de defraudación aquí tratado. En el siguiente cuadro se muestran los 20 tipos defraudatorios con su respectiva sanción; se incluye la infracción a la que se asemejan

en los casos que amerita y la sanción que les corresponde como síntesis de lo analizado en el capítulo precedente.

3 Identificación del tipo penal de los casos tipificados como defraudación tributaria

| ART. 298 COIP | SANCIÓN | DELITO, SEGÚN ANÁLISIS | OBSERVACIÓN |
|---|--------------------------------------|--|---|
| 1. Utilice identidad o identificación supuesta o falsa en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias. | Privación de libertad de 1 a 3 años. | Suplantación de identidad, falsificación | Respecto a la suplantación de identidad, la privación de libertad es igual de 1 a 3 años; no obstante respecto a la falsificación es de 3 a 5 años, siendo más beneficiosa la norma tributaria. |
| 2. Utilice datos, información o documentación falsa o adulterada en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias. | Privación de libertad de 1 a 3 años. | Suplantación de identidad, falsificación | Respecto a la suplantación de identidad, la privación de libertad es igual de 1 a 3 años; no obstante respecto a la falsificación es de 3 a 5 años, siendo más beneficiosa la norma tributaria. |
| 3. Realice actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado. | Privación de libertad de 1 a 3 años. | Contravención | Es una sanción excesiva, solo debería sancionarse pecuniariamente con multa de US \$30 a US \$1500. |
| 4. Imprima o haga uso de comprobantes de venta o de retención o de documentos complementarios que no sean autorizados por la Administración Tributaria. | Privación de libertad de 1 a 3 años. | Contravención | Es una sanción excesiva, solo debería sancionarse pecuniariamente con multa de US \$30 a US \$1500. |
| 5. Proporcione a la administración tributaria informes, reportes con mercancías, datos, cifras, circunstancias o antecedentes falsos, incompletos, desfigurados o adulterados. | Privación de libertad de 1 a 3 años. | Defraudación | No hay comentarios |
| 6. Haga constar en las declaraciones tributarias datos falsos, incompletos, desfigurados o adulterados, siempre que el contribuyente no haya ejercido, dentro del año siguiente a la declaración, el derecho a presentar la declaración sustitutiva en la forma prevista en la ley. | Privación de libertad de 1 a 3 años. | Defraudación | No hay comentarios |
| 7. Falsifique o altere permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas o cualquier otro tipo de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados. | Privación de libertad de 1 a 3 años. | Delito de falsificación de documento | La sanción por falsificación es de 3 a 5 años, siendo más beneficiosa la norma tributaria |
| 8. Altere libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos. | Privación de libertad de 1 a 3 años. | Defraudación | No hay comentarios |
| 9. Lleve doble contabilidad con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica. | Privación de libertad de 1 a 3 años. | Defraudación | No hay comentarios |
| 10. Destruya total o parcialmente, los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias o los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias. | Privación de libertad de 1 a 3 años. | Contravención | Es una sanción excesiva, solo debería sancionarse pecuniariamente con multa de US \$30 a US \$1500. |
| 11. Venda para consumo aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y declare falsamente volumen o grado alcohólico del producto sujeto al tributo, fuera del límite de | | Defraudación | No hay comentarios |

| | | | |
|--|--|-----------------------------|--|
| tolerancia establecido por el INEN, así como la venta fuera del cupo establecido por el Servicio de Rentas Internas, del alcohol etílico que se destine a la fabricación de bebidas alcohólicas, productos farmacéuticos y aguas de tocador. | Privación de libertad de 1 a 3 años. | | |
| 12. Emita, acepte o presente a la administración tributaria comprobantes de venta, de retención o documentos complementarios por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real. 13. Emita comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas. 14. Presente a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas. | Privación de libertad de 3 a 5 años. | Falsificación de documentos | La sanción por defraudación impuesta es igual a la de falsificación de documentos de 3 a 5 años. El problema es que se estaría conculcando el principio ne bis in idem, ya que esta infracción se está sancionando dos veces. |
| 15. Omite ingresos, incluya costos, gastos, deducciones, exoneraciones, rebajas o retenciones falsas o inexistentes o superiores a las que procedan legalmente, para evitar el pago de los tributos debidos. 16. Extienda a terceros el beneficio de un derecho a subsidios, rebajas, exenciones, estímulos fiscales o se beneficie de los mismos sin derecho. 17. Simule uno o más actos, contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal. | Privación de libertad de 5 a 7 años. | Defraudación | No hay comentarios |
| 18. Exista falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo. 19. Exista obtención indebida de una devolución de tributos, intereses o multas. | Privación de libertad de 5 a 7 años; y, de 7 a 10 años por impuestos retenidos no pagados o por impuestos devueltos indebidamente. | Defraudación | Adicionalmente a la privación de libertad, si el agente de retención o percepción es una institución del Estado, la o el funcionario retenedor o perceptor, será destituido y quedará inhabilitado para ocupar cargos públicos por seis meses. |
| 20. Utilizar personas naturales interpuestas, o personas jurídicas fantasmas o supuestas, residentes en el Ecuador o en cualquier otra jurisdicción, con el fin de evadir el cumplimiento de las obligaciones tributarias. | Privación de libertad de 5 a 7 años; y, de 7 a 10 años por impuestos retenidos no pagados o por impuestos devueltos indebidamente. | Testaferismo | |

Fuente: Código Orgánico Integral Penal, publicado en el R. O. S. No. 180 del 10 de febrero de 2014, art. 212, 298 y 328.

Elaborado por: Ab. Gabriela Flores

Adicionalmente se observa que de los casos 12 al 19 el valor que fija la imposición máxima de la pena privativa de libertad es muy bajo (SBU= 386) (US \$ 38.600,00), pues en una sola transacción se puede superar este valor, por lo cual en cumplimiento estricto de la norma se tendría demasiada gente en las cárceles.

Todos los casos expuestos según la norma se sancionarán con la pena máxima de cada caso cuando exista participación de uno o más funcionarios, así como la

destitución del cargo; además a las personas jurídicas, sociedades o cualquier otra entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de la de sus miembros se sancionará con su extinción y multa de cien salarios básicos unificados del trabajador en general esto es US \$ 38,600.00. En este punto se insiste en que el legislador ha sido muy severo en establecer un valor muy bajo para el establecimiento máximo de la pena, sobre todo en los actuales momentos en que se requiere mayor inversión, mayor producción, esta norma pone en riesgo la seguridad jurídica y aleja la inversión que se necesita.

La misma norma establece que cada caso será investigado, juzgado y sancionado sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones tributarias, ni del pago de los impuestos debidos. Pese a esta disposición, merece señalarse que el COIP ha eliminado la prejudicialidad para estos casos a través del artículo 414, que establece: “Prejudicialidad.- En los casos expresamente señalados por la Ley, si el ejercicio de la acción penal depende de cuestiones prejudiciales, cuya decisión compete exclusivamente al fuero civil, no podrá iniciarse el proceso penal antes de que exista auto o sentencia firme en la cuestión prejudicial”. Grave retroceso en el tratamiento de este delito que ante esta disposición se mira como un delito común, por el cual ante una presunción de cometimiento de delito, se inicia la indagación previa, se abre la instrucción fiscal y posteriormente se llama a juicio, pudiendo el presunto infractor ser privado de su libertad desde el inicio de la indagación previa, situación contraria al proceso establecido anteriormente, en el que ante un acta de determinación, o liquidación el sujeto pasivo podía impugnar en sede administrativa y judicial y ejercer su derecho a la defensa, evitando llegar al juzgamiento de este delito defraudatorio, y en consecuencia a la privación de su libertad, si se demostraba su inocencia, es decir se debía tener como antecedente la denuncia hecha por la máxima autoridad tributaria, la cual debía sustentarse en actos firmes o ejecutoriados o en sentencias judiciales ejecutoriadas, que establezcan la presunción de comisión del delito analizado.

En esta medida se observa que el endurecimiento de las sanciones que se reflejan en el COIP, ha visto su origen en aumentar la cultura tributaria en base a la coacción, lo cual es fustigable puesto que la privación de libertad debe utilizarse cuando los recursos extrapenales que posee el Estado no logren reparar el daño, debiendo la privación de libertad, constituir el último recurso para el Estado.

Del análisis realizado en el punto anterior, se ha observado que varios casos establecidos como defraudación tributaria en el COIP, no reúnen las condiciones de

dicho tipo penal, de tal manera que de los 20 casos, tres constituyen contravenciones, dos el delito de suplantación de identidad paralelamente con el delito de falsificación de documento, cuatro únicamente el delito de falsificación de documento, y once el delito de defraudación tributaria, pudiendo concluir en base a lo expuesto, que nueve de los casos se encuentran mal configurados como defraudación tributaria e incluso seis de ellos están doblemente sancionados en el COIP, contrariando el principio *ne bis in ídem*.

Los casos que constituyen contravenciones administrativas a través de una reforma de ley, deberían tipificarse como tal en virtud de los principios constitucionales de legalidad, equidad tributaria y proporcionalidad y ser sancionados siguiendo el procedimiento establecido en los artículos 362 al 364 del COT.

2.3. Contravenciones y Faltas reglamentaria

Del análisis expuesto en el punto anterior, se desprende que tres casos constituyen contravenciones, por lo cual resulta imperante referirnos a las mismas que junto con las faltas reglamentarias constituyen infracciones de índole administrativo. A decir de José Vicente Troya, a diferencia del delito que requiere la presencia del dolo, las contravenciones y faltas reglamentarias solo requieren “[...] que se infrinjan los deberes formales. En estas infracciones no se analiza el ánimo; tiene una índole objetiva. Tampoco cabe considerar, como en los delitos, circunstancias excusantes, eximentes, agravantes o atenuantes de responsabilidad.”²⁰²

Según el autor, “Las faltas reglamentarias y las contravenciones son de similar naturaleza. Bien podría asegurarse que las faltas reglamentarias son contravenciones menores y que las contravenciones son faltas reglamentarias mayores. No hay entre ellas una diferencia fundamental de sustancia sino únicamente de grado”,²⁰³ cuya sanción de acuerdo al artículo 315 y artículo innumerado a continuación del 351 del COT corresponde a una multa no inferior a USD 30 dólares ni superior a USD 1.500 dólares de los Estados Unidos de América la primera y no inferior a USD 30 ni superior a USD. 1.000 dólares de los Estados Unidos de América las segundas; sin perjuicio de

²⁰² José Vicente Troya Jaramillo y Carmen Amalia Simone Lasso, “El derecho formal o administrativo tributario”, *Manual de Derecho Tributario*, (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2013), 268.

²⁰³ Troya Jaramillo, “El derecho formal o administrativo tributario”, 268.

las demás sanciones que para cada infracción se establezcan en las respectivas normas, (así por ejemplo suspensión de actividades económicas, decomiso, incautación definitiva, suspensión o cancelación de inscripciones, suspensión en el desempeño de cargos públicos) ni del cumplimiento de la obligación tributaria o de los deberes formales que la motivaron.

Por su naturaleza administrativa, estas infracciones son sancionadas por los funcionarios de las respectivas administraciones tributarias, al amparo de lo establecido en el artículo 70 del Código Orgánico Tributario.

La Corte Nacional de Justicia por su parte se ha pronunciado respecto a la sanción de las contravenciones, así por ejemplo en el fallo emitido dentro del Recurso de Casación No. 166-2011 que señala:

“[...] las contravenciones y faltas reglamentarias, que en el actual ordenamiento jurídico tributario, se encasillan dentro del concepto de infracciones administrativas cuyo ejercicio, corresponde a la facultad sancionadora definida en el artículo 70 del Código Orgánico Tributario, bajo esa disposición legal la sanción administrativa constituye la pena impuesta por una autoridad de carácter administrativo en uso de sus facultades y en razón del incumplimiento del contribuyente de un deber impuesto por una norma [...].

“[...] De tal manera que la potestad sancionadora de la Administración tributaria, en concordancia con el principio Constitucional de legalidad, está establecida en la normativa invocada, por lo que la competencia para imponer sanciones por este tipo de faltas procede en derecho y el funcionario de la Administración tributaria en el ámbito de las atribuciones establecidas [...]”.²⁰⁴

En virtud de todo lo expuesto, los casos 3, 4 y 10 del artículo 298 del COIP se enmarcan como contravenciones cuya sanción máxima es la de USD 1500,00 dólares y la obligación de cumplir con las obligaciones y deberes formales no cumplidos, sanción que es impuesta por los funcionarios de las diferentes administraciones tributarias.

²⁰⁴ Ecuador: Corte Nacional de Justicia, [Fallo emitido dentro del Recurso de Casación No. 166-2011 presentado por Bolívar Mauricio Arias Cárdenas en contra del Director Provincial de Morona Santiago del Servicio De Rentas Internas], en *Registro Oficial*, Edición Jurídica 37 de 05-may.-2016.

2.4. Normas de derecho comparado aplicables

En el análisis del delito en estudio, se efectuará una comparación normativa respecto a los tres casos tipificados como defraudación tributaria en la legislación ecuatoriana, y planteados en este trabajo como contravenciones, respecto a los países miembros de la Comunidad Andina (CAN); y más enfáticamente en el tratamiento que le dan los países con tendencia neo constitucional como la nuestra. Por último se dedicará unas líneas de investigación al tratamiento que le da a esta figura la legislación española considerando la gran influencia que ha tenido en nuestro sistema jurídico. Dicha comparación se muestra en el siguiente cuadro:

4 Cuadro comparativo respecto al tratamiento de infracciones en el Ecuador, en los países miembros de la CAN y España

| ECUADOR | COLOMBIA | PERÚ | BOLIVIA | ESPAÑA |
|---|---|--|--|---|
| Según el numeral 3, el artículo 298 del COIP se considera defraudación: <i>“Realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado, siendo sancionable con pena privativa de libertad de uno a tres años”.</i> | Según el artículo 658 del Estatuto Tributario Colombiano, se considera infracción administrativa: <i>“Sin perjuicio de las sanciones de tipo policivo en que incurra el contribuyente, responsable o agente retenedor, cuando rompa los sellos oficiales, o por cualquier medio, abra o utilice el sitio o sede clausurado durante el término de la clausura, se le podrá incrementar el término de clausura, hasta por un (1) mes [...]”.</i> ²⁰⁵ | Los numerales 4, 10 y 12 del artículo 147 del Código Tributario Peruano (CTP) consideran como infracción relacionada con la obligación de permitir el control de la administración, informar y comparecer ante la misma: <i>“4. Reabrir indebidamente el local, establecimiento u oficina de profesionales independientes sobre los cuales se haya impuesto la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes sin haberse vencido el término señalado para la reapertura y/o sin la presencia de un funcionario de la Administración”.</i> <i>“10. No exhibir, ocultar o destruir sellos, carteles o letreros oficiales, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la Administración Tributaria [...]”.</i> <i>“12. Violar los precintos de seguridad, cintas u otros mecanismos de seguridad empleados en las</i> | Según el artículo 180 del Código Tributario Boliviano, constituye delito de violación de precintos y otros controles tributarios: <i>“El que para continuar su actividad o evitar controles sobre la misma, violara, rompiera o destruyera precintos y demás medios de control o instrumentos de medición o de seguridad establecidos mediante norma previa por la Administración Tributaria respectiva, utilizados para el cumplimiento de clausuras o para la correcta liquidación, verificación, fiscalización, determinación o cobro del será sancionado con pena privativa de libertad de tres (3) a cinco (5) años y multa de 6.000 UFV's (seis mil Unidades de Fomento de la Vivienda)”</i> En el caso de daño o destrucción de instrumentos de medición, el sujeto pasivo deberá además <i>reponer los mismos o pagar el monto equivalente, costos de instalación y funcionamiento”.</i> ²⁰⁸ | No existe esta infracción en la legislación española. |

²⁰⁵ Colombia; *Estatuto Tributario Colombiano*, art. 658. En adelante esta norma se cita como Estatuto Tributario.

²⁰⁸ Bolivia; *Código Tributario Boliviano*, artículo 180.- este delito no constituye defraudación tributaria.

| | | | | |
|---|---|---|---|--|
| | | <p><i>inspecciones, inmovilizaciones o en la ejecución de sanciones”.</i></p> <p>Sancionado conforme al artículo 180 del Código Tributario de la siguiente forma: El caso 4 con el <i>cierre temporal de establecimiento</i> u oficina de profesionales independientes, el caso 10 con el <i>50% de la UIT</i>²⁰⁶ y el caso 12 con la <i>sanción del 0.3% de los IN</i>.²⁰⁷</p> | | |
| Según el numeral 4 del artículo 298 del COIP, defrauda quien: “ <i>Imprima o haga uso de comprobantes de venta o de retención o de documentos complementarios que no sean autorizados por la Administración Tributaria</i> , siendo sancionable con <i>pena privativa de libertad de uno a tres años</i> .” | Conforme el artículo 652 del Estatuto Tributario Colombiano cometen infracción administrativa: “Quienes estando obligados a expedir facturas, lo hagan <i>sin el cumplimiento de los requisitos establecidos</i> en los literales a), h), e i) del artículo 617 del mismo, según el cual, <i>incurrirán en una sanción del uno por ciento (1%) del valor de las operaciones facturadas sin el cumplimiento de los requisitos legales</i> , sin exceder de \$19.044.000.” ²⁰⁹ | <p>Según el artículo 243 del CTP se considera infracción sancionada por la Administración: “2. <i>Emitir y/u otorgar documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o como documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión</i>.”²¹⁰</p> <p>Sancionado conforme al artículo 257 ibídem con: “[...] <i>multa, comiso, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión temporal de licencias, permisos, concesiones, o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos de acuerdo a las Tablas que, como anexo, forman parte del presente Código</i>.”²¹¹</p> | <p>De acuerdo al numeral III, del artículo 41 de la Resolución Normativa de Directorio No. 10.0016.07 a través de la cual se reglamenta el nuevo Sistema de Facturación (NSF-07), se considera infracción administrativa, “<i>emitir [...] facturas o notas fiscales [...] sin consignar o cumplir con los requisitos previstos por el parágrafo 1 del presente artículo, no darán lugar al cómputo del crédito fiscal</i>.”²¹²</p> <p>V. <i>La emisión de facturas o notas fiscales, sin consignar información o datos normados</i> en la presente Resolución, distintos a los establecidos en el parágrafo I del presente artículo, <i>no invalidarán el crédito fiscal contenido en dichos documentos, constituyéndose en incumplimiento a deberes formales</i> a ser sancionado al sujeto pasivo emisor conforme lo dispuesto en el artículo 64 de la presente Resolución.”²¹³</p> <p>En concordancia con la sanción establecida en el numeral 5, del artículo 160 del Código Tributario Boliviano que establece entre otras contravenciones tributarias, el: “5. <i>Incumplimiento de otros deberes formales</i>.” Sancionado de conformidad con el artículo 162 ibídem con: “[...] una multa que irá desde <i>cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50.- UFV's)</i> a cinco mil</p> | Según el numeral 1 del artículo 201 de la Ley General Tributaria, constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos. a) <i>Cuando se incumplan los requisitos exigidos por la normativa reguladora de la obligación de facturación [...]”</i> . Entre otros, se considerarán incluidos en esta letra los incumplimientos relativos a la expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas o documento sustitutivos. La sanción consistirá en <i>multa pecuniaria proporcional del uno por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción”</i> . |

²⁰⁶ Perú; *Código Tributario Peruano*, art. 258, literal a). En adelante se cita este Código como CTP. Define como UIT: La Unidad Impositiva Tributaria vigente a la fecha en que se cometió la infracción y cuando no sea posible establecerla, la que se encontrara vigente a la fecha en que la Administración detectó la infracción.

²⁰⁷ Perú; CTP, art. 258, literal b), define como: IN: Total de Ventas Netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o ingresos netos o rentas netas comprendidos en un ejercicio gravable.

²⁰⁹ Colombia; *Estatuto Tributario*, artículo 652.

²¹⁰ Perú; CTP, art. 174, numeral 2.

²¹¹ Perú; CTP, art. 180.

²¹² Bolivia, *Resolución Normativa de Directorio No. 10.0016.07*, a través de la cual se reglamenta el nuevo Sistema de Facturación (NSF-07) (02 de julio de 2007), art. 41, numeral III.

²¹³ Ibíd., art. 41, numeral V.

| | | | <i>Unidades de Fomento de la Vivienda (5.000 UFV's)</i> | |
|--|---|---|---|---|
| Según el numeral 10 del artículo 298 del COIP, se considera defraudación, destruir total o parcialmente, los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias o los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias. | Según el artículo 293 del Estatuto Tributario Colombiano, constituye Falsedad de documentos, destruir, suprimir u ocultar, total o parcialmente un documento privado que pueda servir de prueba, incurrirá en <i>prisión de dieciséis (16) a ciento ocho (108) meses</i> . ²¹⁴ | Según el literal d) del artículo 5 del CTP, constituye defraudación tributaria: <i>Destruir u ocultar total o parcialmente los libros y/o registros contables</i> o los documentos relacionados con la tributación. ²¹⁵ La pena de acuerdo al artículo 6 ibídem “[...] deberá incluir inhabilitación no menor de seis meses ni mayor de siete años, para ejercer por cuenta propia o por intermedio de tercero, profesión, comercio, arte o industria, incluyendo contratar con el Estado. Y conforme al artículo 183 ibídem: “[...] la sanción de cierre se aplicará en el establecimiento en el que se cometió, o en su defecto, se detectó la infracción. Tratándose de las demás infracciones, la sanción de cierre se aplicará en el domicilio fiscal del infractor”. | Si bien la legislación tributaria boliviana no contiene como infracción la destrucción total o parcial de libros o registros contables para evadir el pago de obligaciones tributarias, el artículo 51 de la Resolución Normativa de Directorio No. 10.0016.07 a través de la cual se reglamenta el nuevo Sistema de Facturación (NSF-07) vigente desde el 02 de julio de 2007 establece que: “[...] los sujetos pasivos o terceros responsables alcanzados por la presente disposición, tienen la obligación de custodiar por el término de la prescripción establecido en el artículo 70 numeral 8) de la Ley No. 2492 de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano lo siguiente: a) <i>Toda la documentación contable que emitan, reciban o confeccionen.</i> b) <i>Los libros que están obligados a llevar, en cumplimiento a lo dispuesto por el Código de Comercio y los establecidos en la presente Resolución.</i> c) Demás información o documentación que incidan en la determinación de impuestos. La documentación previamente referida se en formato físico o magnético, deberá mantenerse archivada en orden cronológico y a disposición de la Administración Tributaria cuando así lo requiera. II. El incumplimiento de lo señalado en los párrafos procedentes, será sancionado con multa por incumplimiento a deberes formales establecida en el artículo 64 de la presente resolución, el cual establece como sanción: “[...] 1000 UFV para personas naturales o empresas unipersonales y de 2000 UFV para personas jurídicas.” En concordancia con la sanción establecida en el numeral 5, del artículo 160 del Código Tributario Boliviano que establece entre otras contravenciones tributarias, el: “5. <i>Incumplimiento de otros deberes formales</i> ”; Sancionado de conformidad con el artículo 162 ibídem con: “[...] una multa que irá desde cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50.- UFV's) a cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda (5.000 UFV's). La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria. | En la legislación española no se tipifica esta infracción ni como delito ni como infracción administrativa, sin embargo encontramos el literal c) del numeral 1) del artículo 200 de la Ley General Tributaria que establece lo siguiente: c) “[...] <i>“La no llevanza o conservación de la contabilidad, los libros y los registros exigidos por las normas tributarias, los programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados se sancionará con multa pecuniaria proporcional del uno por ciento de la cifra de negocios del sujeto infractor en el ejercicio al que se refiere la infracción, con un mínimo de 600 euros”</i> .” ²¹⁶ |

²¹⁴ Colombia; Código Penal Colombiano, art. 293. En adelante se cita este Código como *CPC*. La sanción de esta conducta se encuentra tipificada en el capítulo de falsedad de documentos; no considerándose como defraudación.

²¹⁵ Perú; *Código Penal Peruano*, Decreto Legislativo N° 813, art. 5, literal d. En adelante se cita este Código como *CPP*.

²¹⁶ España; *LGT*, art. 200, numeral 3, Inciso tercero.

Fuente: Código Orgánico Integral Penal, publicado en el R. O. S. No. 180 de 10 de febrero de 2014, Código Penal Colombiano, Ley 599 de 2000, (18 de abril 2012),

Estatuto Tributario Colombiano, en Decreto 624 (30 de marzo de 1989), Código Tributario Peruano, en Decreto Supremo, No 33-2013-EF (22 de junio de 2013)

Perú, Código Penal Peruano, en Decreto Legislativo No. 635 (08 de abril de 1991), España, Ley General Tributaria, Ley 58-2003 (17 de diciembre 2003), Bolivia, Resolución Normativa de Directorio No. 10.0016.07 a través de la cual se reglamenta el nuevo Sistema de Facturación (NSF-07) (02 de julio de 2007).

Elaborado por: Ab. Gabriela Flores

De la comparación que antecede se refleja que ninguna de las legislaciones comparadas, tipifica como delito de defraudación tributaria, el realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado, sino que la tendencia es considerarlo como una infracción administrativa, salvo Bolivia donde constituye un delito tributario diferente al analizado.

Respecto al caso 4 del artículo 298 del COIP referente a la impresión o uso de comprobantes de venta o de retención o de documentos complementarios que no sean autorizados por la Administración Tributaria, al igual que el caso 10 referente a la destrucción total o parcial de libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias o los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias”, se observa que la mayoría de la legislación comparada los tipifica como infracciones administrativas mas no delito, salvo en la legislación peruana para quien el caso 10 también constituye defraudación tributaria.

2.5. Revisión de jurisprudencia relevante nacional o comparada respecto a los casos tipificados como delito de defraudación tributaria, e identificados como contravenciones en el presente estudio.

A continuación se verificará si existe jurisprudencia nacional o comparada, que de soporte al análisis realizado en los tres casos tipificados como defraudación tributaria en el artículo 298 del COIP, pero que constituyen contravenciones administrativas; de igual manera esta comparación se realizará con los países miembros de la CAN y con España en caso de haberla.

- a) Respecto al primer caso “Realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado”, la Primera Sala de lo Penal de la

Corte Suprema de Justicia del Ecuador se pronunció sobre el rompimiento de sellos de clausura como delito tributario, en la sentencia dictada dentro del expediente 162 el 13 de marzo de 2001 y publicada en el Registro Oficial 334, de 28 de mayo del mismo año de la siguiente forma:

[...] SEGUNDO.- Examinada la sentencia se encuentra que para el Tercer Tribunal Penal del Guayas no existe "ni la certeza de que el procesado hubiere intervenido como ejecutor en el rompimiento de algún sello de clausura impuesto por autoridad pública, por falta de identidad del autor de la lesión, ni la materialidad, de la infracción, contenido en probanza alguna, que individualice su perpetración, con señalamiento de fecha, hora o circunstancia de su cometimiento". Como la alegación del recurrente se refiere a que el Tribunal violó las normas sobre valoración de la prueba, *esta Sala luego de un detenido estudio del proceso, si bien encuentra probada, conforme a derecho, la existencia material de la infracción por haberse demostrado que el establecimiento denominado Mar - i - guana fue clausurado por orden de autoridad pública y sin embargo siguió operando porque se eliminaron los sellos de la clausura*, no hay en cambio evidencia alguna, que actuada conforme a derecho y valorada precisamente con sujeción a las reglas de la sana crítica posibilite tener certeza de que el procesado fue quien rompió los sellos de clausura por más que las únicas personas a quienes les habría interesado que funcione el local eran los condueños del mismo, esto es al acusador particular y al procesado, sin que pueda deducirse como equivocadamente pretende el recurrente, que por no haberse acusado del rompimiento de los sellos a Walter Mendieta Murillo forzosamente tenía que ser el autor del delito su consocio Ricardo Albán Huerta, presunción que no reúne las condiciones que exige el artículo 66 del Código de Procedimiento Penal, para que pueda constituir prueba del nexo causal entre la infracción y el imputado, principalmente porque las premisas de tal presunción no son varias ni unívocas.- No siendo posible tener certeza de la comprobación de la responsabilidad del imputado, el Tribunal Penal que lo absolvió obró sin violar la ley, siendo por ello improcedente el recurso interpuesto por alegar infringimiento del artículo 157 del Código de Procedimiento Penal, y no haberse observado las reglas de los artículos 64 a 67 ibídem, referentes a la valoración de la prueba [...]. (Énfasis añadido).

Así también el fallo emitido por la Primera Sala de lo Penal de la Corte Nacional de Justicia dentro del recurso de casación interpuesto por el Abogado Isauro Campuzano Sánchez, Agente Fiscal del Distrito de Manabí, en contra de la sentencia

emitida por el Segundo Tribunal Penal de Manabí, del 12 de septiembre de 2008, en la que absuelve definitivamente al procesado Segundo Manuel Guanoluisa Villalta, expediente de casación No. 62-09 emitido el 13 de junio de 2011 y publicado en el Registro Oficial Edición Especial 360 de 07 de noviembre de 2012, que señala:

[...] 3) Aplicando el anterior razonamiento al caso concreto, nos damos cuenta que el juzgador no ha obrado de acuerdo al mismo, pues su análisis se ha limitado a la existencia del tipo penal que se encuentra descrito y sancionado en el artículo 251 del Código Penal dentro del hecho, cuando su análisis debió dirigirse a determinar la existencia de un ilícito dentro del hecho que se pone a su conocimiento. La norma aplicable en este caso no era la del artículo 241 del Código Penal, pues *el legislador ha previsto un tipo especial para la ruptura de los sellos de clausura impuestos por las autoridades tributarias en el artículo 344 del Código Tributario*, ya que de lo que se desprende de los hechos relatados en la sentencia recurrida, *el análisis del caso debió realizarse tomando en cuenta los numerales 1 y 2 del precitado artículo, que establecen: "A más de los establecidos en otras leyes tributarias, son casos de defraudación: 1.- Destrucción, ocultación o alteración dolosa de sellos de clausura o de incautación; 2.- Realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado..."*; 4) El error de derecho en el que ha incurrido el juzgador es subsanable, ya que la prueba que ha sido analizada en el proceso es la adecuada para ayudarnos a determinar la existencia de cualquiera de los dos ilícitos de los que se ha hablado anteriormente, el contenido en el artículo 241 del Código Penal o el que se encuentra tipificado en los numerales 1 y 2 del artículo 344 del Código Tributario, pues es conducente a establecer: a) si existió o no la ruptura de sellos impuestos por la autoridad tributaria en el local del procesado; b) el haber estado atendiendo éste su local de forma normal, sin prestar atención a la prohibición que tenía de hacerlo; y, c) la responsabilidad, o falta de ella, del sentenciado en las dos situaciones anteriormente mencionadas. Podemos tomar asimismo el análisis de las pruebas, que hace el Juzgador, como válido, ya que no es en la valoración de las mismas que se ha equivocado, sino en la determinación del tipo penal que correspondía aplicar al caso concreto y siendo que ambos delitos sancionan, en general, la misma conducta, la de romper los sellos impuestos por una autoridad pública impidiéndole cumplir con eficiencia su trabajo, teniendo en el caso del tipo contenido en el Código Tributario, la especificidad de que es la autoridad tributaria la que pone dichos sellos, el análisis y las conclusiones a las que ha llegado el Inferior, de la revisión que ha hecho esta Sala, son acertadas, ya que se han hecho guardando respeto al artículo 86 del Código

de Procedimiento Penal, es decir, se ha valorado la prueba de acuerdo a la sana crítica, tomando a ésta como el juicio de valor que hace el juzgador respecto a la prueba, considerada con apego a la ley y analizada con arreglo a la lógica, al saber y a la experiencia del fallador [...].

En síntesis la Corte Nacional de Justicia ha ratificado el criterio de que el rompimiento de sellos de clausura, así como realizar actividades a sabiendas que se encuentra clausurado constituye defraudación tributaria.

Dentro del ámbito comparado, podemos extraer de la Jurisprudencia Colombiana lo siguiente: “[...] en caso de irregularidades en la facturación, como falta de requisitos, debe aplicarse la sanción pecuniaria establecida en el artículo 652 del Estatuto Tributario, y no la del cierre del establecimiento, reservada para fraude.

Como se enseñó en la normativa comparada, según el artículo 658 del Estatuto Tributario Colombiano realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado, implica que el sujeto infractor levantó el sello de clausura a fin de realizar en dicho lugar actividades económicas; lo que constituye una infracción administrativa, mas no un delito; en concordancia con la normativa señalada la Corte Constitucional Colombiana, ha manifestado:

La acción pública de inconstitucionalidad consagrada en el artículo 241-1 de la Constitución Política, impulsada por el ciudadano Humberto de Jesús Longas Londoño, quien demandó la inexequibilidad de los artículos 565, 588, 596, 599, 602, 606, 637 (total), 640, 641, 642, 643, 644, 646, 651, 655, 656, 657, 658²¹⁷, 662, 664, 667, 668, 671, 678, 682, 685, 688, 691, 701, 704, 708, 709, 713, 715, 716, 718, 721, 722 y 735 (total) del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario); los artículos 4, 6, 7, 9, 35, 36, 37, 38, 41, 42, 45, 48, 50, 52, 55, 56, 57, 59, 60, 61, 62, 64, 67, 68, 69, 70, 71 (total), 74, 75, 77, 81, 99, 131, 145, 146, 147 y 153 del Decreto 2503 de 1987; el artículo 2º del Decreto 2512 de 1987, y los artículos 5º, 11, 18, 19, 22, 31, 32, 33 y 39 del Decreto 1071 de 1991, por considerarlos contrarios a los preceptos de la Constitución Política de Colombia [...].

El demandante formula cargos diversos contra las normas acusadas. En primer término, *sostiene que las disposiciones demandadas del Decreto Extraordinario 624 de 1989 –Estatuto Tributario- y las disposiciones correlativas del Decreto*

²¹⁷ Artículo que tipifica la sanción por incumplir la clausura.

Extraordinario 2503 de 1987 son inconstitucionales porque trasladan a los contribuyentes la facultad de auto sancionarse en materia tributaria, cuando es claro que por virtud de los artículos 29 y 228 de la Carta Política, la potestad de administrar justicia reside exclusivamente en las autoridades jurisdiccionales y, de manera transitoria, en los particulares, pero sólo en calidad de árbitros y conciliadores [...].

Según la sentencia, *los problemas jurídicos que se causan, “[...] se refieren a la facultad de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para imponer sanciones mediante acto administrativo, por incumplimiento o cumplimiento indebido de deberes tributario*^s; de este tipo son los artículos 565, 637, 640, 643, 646, 651, 655, 657, 658, 662, 664, 667, 671, 678, 682, 688, 691, 701, 704, 708, 718, 721, 722 y 735 del Estatuto Tributario (y sus correspondientes de los Decretos 2503 y 2512 de 1987) y 5, 11, 18, 22, 31, 32, 33 y 39 del Decreto 1071 de 1999, entre otros. (Énfasis añadido).

Resolviendo la Corte Constitucional Colombiana:

Primero: *Declarar EXEQUIBLES las expresiones demandadas de los artículos 565, 596, 599, 602, 606, 640, 643, 646, 651, 655, 656, 657, 658, 662, 664, 667, 671, 678, 682, 688, 691, 701, 704, 708, 709, 713, 715, 716, 718, 721 y 722 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario); los artículos 4, 6, 7, 9, 41, 42, 45, 48, 50, 52, 56, 57, 59, 60, 61, 62, 64, 67, 68, 69, 70, 74, 75, 77, 81, 99, 131, 145, 146, 147 y 153 del Decreto 2503 de 1987; el artículo 2º del Decreto 2512 de 1987, y los artículos 5º, 11, 18, 19, 22, 31, 32, 33 y 39 del Decreto 1071 de 1999 y los textos completos de los artículos 637 y 735 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario) y 71 del Decreto 2503 de 1987. [...]. (Énfasis añadido).*

- b)** Del análisis del siguiente caso: “Imprima o haga uso de comprobantes de venta o de retención o de documentos complementarios que no sean autorizados por la Administración Tributaria, siendo sancionable con pena privativa de libertad de uno a tres años”, en Colombia se emitió la jurisprudencia que establece:

[...] en caso de irregularidades en la facturación, como falta de requisitos, debe aplicarse la sanción pecuniaria, establecida en el artículo 652 del Estatuto Tributario, y no la del cierre del establecimiento, reservada para fraude. Ello en

aplicación del literal a) del artículo 657 ib., al disponer: a juicio de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, *si no se causa un perjuicio grave, la entidad puede abstenerse de decretar la clausura, aplicando la sanción económica prevista en el artículo 652 del ET*. Precisa la Sala que la Librería Continental Ltda., para diferenciar las ventas por establecimiento debía utilizar numeración con prefijos numéricos, alfabéticos o alfanuméricos, sin exceder de cuatro letras o números, pero no diferenciar por tamaño o color, pero como la Administración no demostró la actuación fraudulenta en que incurrió la sociedad con el uso de las facturas de diferente tamaño, esta irregularidad debió ser objeto de sanción por expedir facturas sin los requisitos, conforme al artículo 652 del Estatuto Tributario [...].²¹⁸ (Énfasis añadido).

Igualmente, en la sentencia 13.751 de 2004, el Consejo de Estado, con ponencia de la doctora Ligia López Díaz, de un fallo sobre falta de numeración autorizada en las facturas, manifiesta: dada la gravedad de la sanción de clausura del establecimiento, debe estar reservada sólo para verdaderos evasores [...].²¹⁹ (Énfasis añadido).

En otras palabras, para la jurisprudencia colombiana, ante la emisión de facturas no autorizadas por la Administración Tributaria se está ante una falta administrativa y no un delito de defraudación.

Por su parte la jurisprudencia ecuatoriana en sentencia expedida por la Corte Nacional de Justicia, dentro del juicio de impugnación seguido por Biagio Cersosimo, representante legal de la Constructora Norberto Odebrecht S.A., en contra del Director General del Servicio de Rentas Internas, Expediente 409, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 473, el 26 de enero de 2016 se pronunció de la siguiente manera:

Desde luego que al no observar el cumplimiento de requisitos previamente establecidos, a través del Reglamento de Facturación, cuya vigencia y legalidad no está en discusión, convierte al comprobante en un instrumento inválido para justificar los gastos, lo cual no es una mera formalidad como equivocadamente sostiene la Sala de instancia, por el contrario, sirve para viabilizar la aplicación de la ley, cual es el cometido de un reglamento, ya que en ningún momento la norma reglamentaria condiciona ni limita la justificación de costos y gastos, simplemente, establece el

²¹⁸ Manuel de Jesús Obregón, *La sanción de clausura del establecimiento y el derecho al debido proceso*, en Revista 62, 36.

²¹⁹ *Ibíd.*

cumplimiento de determinados requisitos para asegurar la validez y eficacia de tales justificativos. Como lo ha establecido la Sala en casos similares, por ejemplo el No. 77-09, si bien la responsabilidad en la emisión de facturas corresponde a quien la emite, también lo es de quien va a utilizar el instrumento para justificar el pago o el gasto, como en este caso la Empresa actora, de lo contrario se resta eficacia al ejercicio de la facultad reglamentaria por parte de la Administración Tributaria que expresamente le reconoce la Ley.

Al respecto, se debe señalar que una cosa es no aceptar como válidos los comprobantes presentados por el sujeto obligado y en consecuencia no considerarlos como gastos, lo que implica que el valor del impuesto se incremente, y otra que en todos los casos el ciudadano pretenda defraudar por esta causal a la Administración Tributaria, por lo que considero que no puede conculcarse el principio constitucional de presunción de inocencia que tutela a todo ciudadano mientras no se declare su responsabilidad mediante resolución firme o sentencia ejecutoriada, por un afán paternalista de proteger la recaudación tributaria, recordemos que el derecho penal tutela víctimas no funciones.

- c) Finalmente respecto al numeral 10 del artículo 298 del COIP referente a la destrucción total o parcial de los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias o los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias, se pasa a analizar la Sentencia No. 19906 de 06-11-2014, emitida por la Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta del Consejo de Estado de Colombia, el 6 de noviembre de 2014 en la que se resuelve la apelación interpuesta por *Zabaletas y La Estancia Ltda.*, contra la sentencia expedida el 29 de mayo de 2012 por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que negó la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, instaurada contra los actos administrativos que determinaron el impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de dicha parte, por el año 1997.

Como antecedentes se tiene:

La liquidación Oficial de Revisión No. 150642001000029 del 26 de abril de 2001, que se disminuyó las deducciones declaradas a \$ 29.161.000 y aumentó la renta líquida gravable a \$ 391.087.000, el impuesto a cargo a \$136.880.000 y el saldo a

pagar a \$ 309.150.000, e impuso sanción de inexactitud por \$ 175.277.000 y luego esa liquidación fue modificada por la Resolución N° 900001 del 25 de enero de 2002, en sede del recurso de reconsideración que interpuso la contribuyente, para levantar la sanción de inexactitud y reducir el saldo a pagar por impuesto a la renta de \$133.873.000; esto en virtud de que *la contribuyente no pudo justificar los costos, gastos y deducción aplicadas en la determinación de su impuesto a la renta por el extravío de los libros contables*. (Énfasis añadido).

Ante lo cual Zabaletas y La Estancia Ltda., solicitó la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la Resolución que la confirmó; sin embargo el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca negó la acción propuesta por el actor bajo el siguiente argumento:

La simple denuncia de los libros de contabilidad no comprueba plenamente la fuerza mayor o el caso fortuito que el Estatuto Tributario acepta como causa justificativa de la no presentación de los libros, pues si bien el hurto es un hecho intempestivo o emergente, no es irresistible.

Lo anterior, porque *respecto de los documentos soporte de la actividad tributaria y comercial deben tomarse todas las medidas de protección que correspondan para salvaguardar su integridad, de modo que en caso de que sean hurtados esas medidas demuestren la diligencia con la que se resguardaron los libros contables* y, con ello, la realización de la actividad necesaria desplegada para evitar su robo. (Énfasis añadido).

Por lo cual el actor, interpuso recurso de apelación alegando que:

No existe una razón válida para considerar que el hurto no exonera la exhibición de libros de contabilidad ni para negarle a la víctima la posibilidad de invocarlo con tal finalidad. El a quo no ponderó los efectos producidos por ese delito ajeno a la voluntad de la contribuyente, ni analizó la fuerza mayor o el caso fortuito que de él se derivaba sobre la exhibición de dichos libros.

Dista de dicho argumento la DIAN, que entre otros fundamentos señala:

[...] que los documentos y comprobantes perdidos, extraviados o destruidos, deben reconstruirse dentro de los seis meses siguientes a la pérdida, extravío o destrucción, con base en los comprobantes de contabilidad, las declaraciones

tributarias, los estados financieros certificados, los informes de terceros y demás documentos que se consideren pertinentes, sin perjuicio de hacerse un inventario general a la fecha de los hechos para elaborar los respectivos estados financieros. (Énfasis añadido).

En tal virtud, a la Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta del Consejo de Estado de Colombia, le corresponde:

[...] establecer si procede el desconocimiento de los costos declarados en la declaración de renta de 1997, *por el hecho de no haberse exhibido los libros de contabilidad que la Administración requirió a la contribuyente, en razón del hurto del que fueron objeto; y, si tal omisión podía superarse con los documentos adjuntos a la respuesta al requerimiento especial y al recurso de reconsideración que se presentaron dentro de la actuación enjuiciada.* (Énfasis añadido).

En consecuencia para resolver, la Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta del Consejo de Estado de Colombia considera entre otros los siguientes argumentos:

La contabilidad, como registro cifrado de la situación patrimonial de un ente económico, se incluye entre los medios probatorios que el legislador tributario estableció a favor del contribuyente, siempre que se lleve en debida forma, es decir, ajustada a los requisitos especialmente previstos en los artículos 773 y 774 *ibídem* y, por remisión de la primera de dichas normas, a los propios de la legislación comercial y a los establecidos en el estatuto contable – Decreto 2649 de 1993 [...].

La obligación de presentar libros de contabilidad debe cumplirse en las oficinas o establecimientos del contribuyente obligado a llevarlos, y la desatención de ese deber trae consigo tres consecuencias fundamentales: Priva al contribuyente de la posibilidad de invocar los libros no presentados como prueba a su favor. Constituye un indicio en contra del mismo contribuyente. Conduce a que se desconozcan los costos, deducciones, descuentos y pasivos declarados, salvo que el contribuyente los acredite plenamente.

Por su parte y para efectos concretamente fiscales, el artículo 632 del ET, declarado exequible por la Sentencia C-981 de 2005, *ordena que las personas obligadas a llevar contabilidad cumplan el mismo deber de conservación respecto de los libros de contabilidad y los comprobantes internos y externos que originan los*

registros contables, de tal forma que sea posible verificar la exactitud de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos, deducciones, rentas exentas, descuentos, impuestos y retenciones que en ellos se consignan, para ponerlos a disposición de la Administración de Impuestos, por un período mínimo de 5 años, desde el 1 de enero del año siguiente al de su elaboración, expedición o recibo.

Así, la guarda y cuidado de la información contable, entonces, lejos de ser una potestad del contribuyente, constituye una obligación de inexorable cumplimiento, en cuanto instrumento que efectiviza la facultad de fiscalización por garantizar la exhibición de los libros y soportes de contabilidad y la confiabilidad de la información que estos contienen. (Énfasis añadido).

Resolviendo en lo que corresponde confirmar la sentencia.²²⁰

La sentencia expuesta sin bien evidencia la necesidad de llevar adecuadamente libros y registros contables tanto para beneficio de las administraciones tributarias que pueden efectuar más rápidamente y sin demoras los procesos de fiscalización que tienen a su cargo, como para sustento de costos, gastos, deducciones a favor de los contribuyentes; también se observa que una legislación hermana como es la Colombiana, ante la pérdida o destrucción de libros o registros contables, no sanciona al contribuyente como defraudador, sino como infractor administrativo puesto que este ya obtiene como sanción pecuniaria el que la Administración Tributaria no considere los valores por él declarados como costos, gastos e incentivos que reduzcan el pago de los respectivos impuestos.

Como se ha enfatizado en este trabajo, bajo el principio de intervención mínima reconocido en el propio COIP, debe limitarse la intervención del derecho penal a los actos más graves o dañinos contra el bien jurídico, de tal manera que “[...] no se sancionará penalmente todos los comportamientos que dañen o pongan en peligro el bien jurídico, es decir todos aquellos incumplimientos de normas que contengan obligaciones tributarias”²²¹ *sino aquellos que efectivamente de manera dolosa se orienten a dejar de pagar en todo o en parte los impuestos debidos*. En el caso particular como se indicó en el análisis efectuado en el punto 2.2.1., la Administración Tributaria está facultada para realizar determinaciones presuntivas, de tal manera que de no existir registros contables, bien puede imponer sanciones pecuniarias (multas)

²²⁰ Colombia, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta del Consejo de Estado de Colombia, [Sentencia No. 19906 en la que se resuelve la apelación interpuesta por Zabaletas y la Estancia Ltda., S. A.], 6 de noviembre de 2014. Consulta: el 02 de marzo de 2017.

²²¹ Bramont Arias Torres, “El Delito Tributario”, 53.

por la falta de su presentación, así también efectuar dicha determinación a fin de recaudar los valores debidos. Es decir no es una situación de tal gravedad que requiera del auxilio del Derecho Penal. (Énfasis añadido).

2.6. Conclusiones

De todo lo expuesto en el presente capítulo se concluye en que:

El legislador ecuatoriano para combatir supuestas conductas fraudulentas y más aún para facilitar el control tributario de las Administraciones Tributarias, ha endurecido las penas, criminalizando todas las infracciones como penales aunque como se ha observado no todas afectan gravemente el bien jurídico protegido por el Fisco y por ende no constituyen delitos sino infracciones administrativas sancionables con multas, recargos, suspensión de actividades, decomiso entre otras que no afectan tan severamente a los contribuyentes; mientras se mantenga la vigencia de estos casos de defraudación tributaria, se continúa transgrediendo los principios de Mínima Intervención Penal, Proporcionalidad y Equidad Tributaria consagrados en la normativa ecuatoriana.

Al amparo del principio de mínima intervención penal, en el caso de las infracciones tributarias primero debe buscarse una respuesta de parte de la Administración Tributaria y si ésta no funciona recurrir al ámbito penal.

Es de conocimiento público que la Administración Tributaria Central en los últimos diez años ha incrementado la recaudación tributaria en base al endurecimiento de las penas; empero, con el agravamiento de las sanciones se puede lograr un efecto contrario, que conduzca a los sujetos pasivos hacia conductas evasoras o defraudatorias, pues vale la pena el riesgo.

De la revisión de los 20 casos tipificados en el artículo 298 del COIP como defraudación tributaria, se ha observado que varios se encuentran también tipificados en la norma referida como otro tipo de delitos, esto es suplantación de identidad y falsificación de documentos, lo que puede orientar hacia la conculcación del principio no bis in ídem.

Aunque este problema no se presenta solo en nuestra legislación, es evidente que teóricamente el delito de defraudación tributaria encuentra asidero en la acción u omisión dolosa, tendiente a dejar de pagar en todo o en parte tributos, cuya consecuencia perjudica al bien jurídico protegido por el Estado; sin embargo se

visualiza un problema práctico que se presenta al intentar dilucidar si la conducta del sujeto pasivo es dolosa o culposa, pues existe un hilo muy delgado entre una y la otra. A consecuencia de este problema debería priorizarse el principio de presunción de inocencia consagrado en la Constitución de la República.

Respecto a los casos analizados, en algunos de ellos existe falta de coherencia entre la conducta establecida como defraudación tributaria en el COIP y la tipificación del delito, pues el tipo como tal dice “Artículo 298.- Defraudación tributaria.- La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe a la Administración Tributaria *para dejar de cumplir con sus obligaciones o para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos [...]*” sin embargo en varias de las conductas consideradas como defraudatorias el contribuyente no engaña, ni omite para dejar de cumplir con sus obligaciones ni para dejar de pagar los tributos, ejemplo aceptar facturas sin autorización del SRI, realizar actividades en un establecimiento a sabiendas que se encuentre clausurado, entre otros casos, cuyo desarrollo consta en el análisis precedente. (Énfasis añadido). Sin embargo al tenor de esta norma cualquier persona que no cumpla con sus obligaciones tributarias indistintamente de si actúa o no de manera dolosa, se lo considerará defraudador, es decir se deja a la discrecionalidad de la Administración, fiscales y jueces.

De lo expuesto en los puntos que anteceden considero que con el agravamiento de sanciones y el tratamiento criminal de conductas no delictivas, el legislador socapa en cierta forma a las administraciones tributarias que están investidas de las facultades necesarias para recaudar tributos; en consecuencia, debemos alejar al Estado de estas conductas facilistas que solo incrementan la gran desigualdad existente entre Administración y sujeto pasivo, para ello es labor de las administraciones tributarias mejorar la cultura tributaria a través de mecanismos diferentes al penal que debe emplearse como última ratio; y es labor del legislador legislar en respeto de los principios constitucionales y legales pues para eso fueron creados.

Capítulo Tercero

Perspectivas jurídicas de aplicación del delito de defraudación tributaria tipificado en el COIP y planteamiento de posibles soluciones

Dentro del presente trabajo, al analizar los casos establecidos como defraudación tributaria en el Ecuador, se ha observado que algunos se encuentran tipificados dos veces como delito en nuestro Código Orgánico Integral Penal (COIP); y otros podrían constituir perfectamente infracciones administrativas.

Las dos afirmaciones expuestas conllevan posibles repercusiones para los contribuyentes, en virtud de ello pasan a analizarse a continuación.

3. Evidenciar los problemas jurídicos que pueden generarse para los contribuyentes en la aplicación del concepto de defraudación tributaria establecido en el COIP

Pese a que la intención de esta investigación ha sido demostrar si varios de los casos tipificados como defraudación tributaria en el COIP, no constituyen delito sino infracciones administrativas (contravenciones o faltas reglamentarias); conforme se ha mencionado en el desarrollo de esta investigación, se observa que algunos casos a más de estar tipificados como ilícitos tributarios también se encuentran tipificados como delitos contra el derecho a la identidad y como delitos contra la fe pública, es decir nos encontramos ante delitos superpuestos. En el siguiente cuadro se detallan los casos encontrados:

5 Delitos superpuestos

| ART. 298 DEL COIP (CASOS) | SANCIÓN | DELITO, SEGÚN ANÁLISIS | SANCIÓN |
|---|--|--|--|
| (1) Utilice identidad o identificación supuesta o falsa en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias. | Pena privativa de libertad de uno a tres años. | Suplantación de identidad (Art. 212 del COIP).- Suplantación de identidad.- La persona que de cualquier forma suplante la identidad de otra para obtener un beneficio para sí o para un tercero, en perjuicio de una persona. Falsificación de documentos (Art. 328 del COIP).- La persona que falsifique, destruya o adulete modificando los efectos o sentido de los documentos públicos, privados, timbres o sellos nacionales, establecidos por la Ley para la debida constancia de | Artículo 212.- Suplantación de identidad.- Pena privativa de libertad de uno a tres años; Art. 328.- Falsificación de documentos.-Prisión privativa de libertad de <i>tres a cinco años</i> |

| | | | |
|---|--|--|--|
| | | actos de relevancia jurídica, será sancionada con pena privativa de libertad de cinco a siete años. Cuando se trate de documentos privados la pena será de tres a cinco años. El uso de estos documentos falsos, será sancionado con las mismas penas previstas en cada caso”. | |
| (2) Utilice datos, información o documentación falsa o adulterada en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias. | Pena privativa de libertad de uno a tres años. | Suplantación de identidad (Art. 212 del COIP). Falsificación de documentos (Art. 328 del COIP). | Artículo 212.- Suplantación de identidad.- Pena privativa de libertad de uno a tres años. Art. 328.- Falsificación de documentos.-Prisión privativa de libertad de <i>tres a cinco años</i> . |
| (7) Falsifique o altere permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas o cualquier otro tipo de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados. | Pena privativa de libertad de uno a tres años. | Delito de falsificación de documento (Art. 328 del COIP). | Art. 328.- Falsificación de documentos.-Prisión privativa de libertad de <i>tres a cinco años</i> . |
| (12) Emita, acepte o presente a la administración tributaria comprobantes de venta, de retención o documentos complementarios por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real. (13) Emita comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas. (14) Presente a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas. | Pena privativa de libertad de <i>tres a cinco años</i> y cuando el monto de los comprobantes de venta supere los cien SBU del trabajador en general, será sancionada con el máximo de la pena privativa de libertad prevista para estos delitos. | Delito de falsificación de documento (Art. 328 del COIP). | Art. 328.- Falsificación de documentos.-Prisión privativa de libertad de <i>tres a cinco años</i> . |

Fuente: Código Orgánico Integral Penal, publicado en R. O. S. No. 180 (10 de febrero de 2014).

Elaborado por: Ab. Gabriela Flores

En este punto se observa dos consideraciones; respecto a la primera, una inconsistencia entre las sanciones impuestas en el delito tributario y los otros delitos mencionados, existiendo en los casos 1, 2 y 7 del artículo 298 cierta ventaja en la sanción que priva de libertad de uno a tres años en relación al delito contra la fe pública que al sancionar la misma conducta bajo la denominación de delito de falsificación de documento condena al infractor con tres a cinco años de privación de libertad, advirtiéndose una inequitativa aplicación del ius puniendi, más aun tratándose de delitos superpuestos establecidos en la misma norma (COIP), entendiéndoselos como “[...] aquellos que representan a la criminalización de una conducta que ya se encuentra criminalizada. [...]”.²²²

²²² Colina Ramírez y García Falconí, “El delito de Defraudación Tributaria en el COIP”, 156.

Paralelamente, se evidencia una conculcación del principio *ne bis in ídem*, que “[...] supone la prohibición del ejercicio reiterado del *ius puniendi* del Estado es decir que “nadie puede ser castigado dos veces por el mismo hecho cuando exista identidad de sujeto, hecho y fundamento”²²³ y que está contemplado en el literal i del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador que manifiesta que en todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: “Nadie podrá ser juzgado más de una vez por la misma causa y materia”; sin embargo al estar tipificada dos veces esta conducta, y al ser alegada por el demandante ante un juez, bien podría sancionarse a los contribuyentes por las dos infracciones, con una pena que acumulada alcanza hasta los ocho años.²²⁴

La salida ante esta contrariedad estaría en derogar los numerales 1, 2 y 7 del artículo 298 del COIP, facultad que le está atribuida a la Asamblea Nacional en el numeral 6, del artículo 120 de la Constitución de la República del Ecuador.

En los casos tipificados en los numerales 12, 13 y 14 *ibídem* se acentúa aún más la identidad de las infracciones establecidas en el cuadro precedente, sancionándose incluso con la misma pena (tres a cinco años de privación de libertad) a los delitos fiscales como en los Delitos contra la fe pública; en tal virtud estos casos también deberían derogarse por el legislador puesto que se está violentando el principio *ne bis in ídem* consagrado en la Constitución de la República del Ecuador y en el mismo COIP.

A más de lo indicado, al aplicar el tipo penal de defraudación tributaria en la forma en que se encuentra tipificado en el COIP, se ha observado ciertos problemas jurídicos que repercuten en agravio de los contribuyentes, entre ellos están los siguientes:

- a) En el caso 3 del artículo 298 del COIP, que sanciona con pena privativa de libertad de uno a tres años el realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado, cabe indicar que para abundante doctrina, “[...] la clausura es una sanción que por su severidad, debería aplicarse en aquellos casos en que la infracción incurrida, por su carácter

²²³ Daniel Yacolca, Adolfo Martín, Jorge Bravo y Cesar Gamba, “Análisis de algunos aspectos relevantes del delito de defraudación tributaria”, *Doctrina y Casuística de Derecho Tributario*, (Perú: Grijley, 2010), 373.

²²⁴ COIP, art. 55.

sustancial, impide el adecuado ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización [...]”²²⁵, sin embargo conforme se ha expuesto, en el Ecuador la sanción de clausura se impone por:

Falta de declaración, por parte de los sujetos pasivos, en las fechas y plazos establecidos para el efecto, *aun cuando en la declaración no se cause impuestos*; ii) No proporcionar la información requerida por la Administración Tributaria, en las condiciones que pueda proporcionar el contribuyente; iii) *No entregar los comprobantes de venta o entregarlos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios*.²²⁶ (Énfasis añadido).

Dicho en otras palabras el no presentar a tiempo una declaración que ni siquiera causa impuestos, ¿En qué forma afecta sustancialmente la verificación y fiscalización que debe realizar el Fisco? más si está normado que la administración puede ejercer estas facultades hasta dentro de “seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte”.²²⁷ En otras palabras, el problema jurídico que se presenta viene desde la imposición de la clausura por incumplimientos menores y se agrava al privar de libertad a quien en su afán de subsistencia busca continuar realizando actividad económica para no perder sus ingresos; de hecho aquí no se observa un ocultamiento del ingreso, sino más bien una desobediencia hacia el cumplimiento de una disposición legal emanada por autoridad competente, en cuyo caso cambiaría el bien jurídico a proteger por parte del Estado y concomitantemente el tipo penal puesto que no estaríamos ante una defraudación sino ante el delito de Incumplimiento de decisiones legítimas de autoridad competente, establecido en el artículo 282 del COIP sancionado igualmente con privación de libertad de uno a tres años o en su caso ante una contravención sancionada en el Código Orgánico Tributario únicamente con multa.

Coincidiendo con la doctrina, previo a la imposición de una clausura, la Administración Tributaria debería probar “[...] que con la inobservancia de su deber formal, *el contribuyente ha tenido la intención de perjudicar u obstaculizar el normal*

²²⁵ Osvaldo H. Soler, “Las Contravenciones Fiscales”, *Derecho Tributario Económico Constitucional – Sustancial, Administrativo – Penal* (Buenos Aires: Editorial La Ley, 2002), 389.

²²⁶ Ecuador; *Ley para la reforma de las Finanzas Públicas*, Disposición General Séptima.

²²⁷ COT, art. 94, numeral 2.

*accionar del organismo fiscal, buscando con ello inducir a error al fisco a fin de ocultar operaciones no documentadas ni registradas y con ello dejarlas al margen de la tributación [...]*²²⁸ sin embargo el delito analizado lo que sanciona expresamente es realizar actividades en un establecimiento clausurado, más no si con la realización de dichas actividades se está obstaculizando la determinación tributaria, quedándole convenientemente esta resolución a la Administración Tributaria que no se encuentra en la misma posición que el contribuyente, sino que lo aventaja. (Énfasis añadido)

Respecto a la impresión o uso de comprobantes de venta o de retención o de documentos complementarios que no sean autorizados por la Administración Tributaria, sancionable con pena privativa de libertad de uno a tres años, al igual que en el caso anterior el problema recae en la pena privativa de libertad que se impone en este supuesto a la persona que utilice documentos no autorizados por la Administración Tributaria, aun cuando esta utilización se derive de la buena fe con la que actuó el contribuyente al recibir los documentos señalados sin su correspondiente verificación en los sistemas entregados por la Administración para el efecto; en este caso lo que debería penalizarse es la negligencia con la que actúa el contribuyente al no realizar su verificación, puesto que una vez comprobada la invalidez del documento, este no respalda el gasto declarado, debiéndosele determinar la diferencia a cancelar a favor de la Administración Tributaria, sobre la cual deberá pagar intereses, recargos e incluso multas.

Consecuentemente esta infracción antes que constituir delito constituye una contravención por estar así establecida en la Ley de Régimen Tributario Interno y en el Reglamento de Comprobantes de venta, retención y documentos complementarios, cuya sanción es pecuniaria y oscila entre US \$ 30,00 y US \$ 1.500,00 dólares de los Estados Unidos de América, exponiéndose por consiguiente una excesiva sanción para el contribuyente negligente, y una conculcación al principio de mínima intervención penal contenido en el COIP y en la propia Constitución de la República del Ecuador que en su artículo 76, numeral 6 garantiza “la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza”; en consecuencia si una norma transgrede la carta magna lo que debe corresponder es que la Corte Constitucional declare inconstitucional el numeral 4 del artículo 298 del COIP, puesto que se contrapone con la garantía establecida en la norma constitucional

²²⁸ Soler, “Las Contravenciones Fiscales”, 390.

y penal señalada, de tal manera que esta infracción sea sancionada únicamente como contravención.

En el caso 10 que se refiere a la destrucción total o parcial de libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias o los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias, sancionable con pena privativa de libertad de uno a tres años, el problema que persiste es la desproporcionada sanción considerando que se trata de faltas administrativas.

En general con la vigencia del artículo 298 del COIP, se advierte un endurecimiento de las penas para contribuyentes y responsables que cometan infracciones tributarias, los cuales de adecuar su conducta a los casos establecidos en la norma citada, se arriesgan a una sanción privativa de la libertad de hasta 10 años en comparación a la máxima sanción establecida en el Código Orgánico Tributario publicado en el Registro Oficial Suplemento 38 de 14 de junio de 2005 que ascendía a 6 años de reclusión menor ordinaria.

Si bien podría creerse que el alza de las sanciones puede mejorar la cultura tributaria de un país y consecuentemente la recaudación, lo cierto es que esta regulación podría provocar un efecto adverso que antes de incrementar los ingresos al fisco estimule a los contribuyentes a buscar la manera de evadir o eludir el pago de tributos a fin de conservar ciertas ganancias; en el libro *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2016*, publicado por la División de Desarrollo Económico de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) encontramos que:

Tradicionalmente, las escuelas ortodoxas han atribuido el cumplimiento fiscal al temor de los contribuyentes a ser atrapados y castigados por las autoridades (Allingham y Sandmo, 1972)²²⁹. No obstante, dichas explicaciones no dan cuenta de una paradoja: en algunos Estados la probabilidad de sanción y auditoría es mínima, pero el nivel de cumplimiento resulta muy elevado. Por ende, si bien el cumplimiento tributario constituye un fenómeno que en gran medida depende de la capacidad de

²²⁹ Allingham, M. y A. Sandmo (1972), "Income tax evasion: a theoretical analysis", *Journal of Public Economics*, vol. 1, noviembre, citado por Daniel Titelman y Ricardo Martner coords., *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2016, Las finanzas públicas ante el desafío de conciliar austeridad con crecimiento e igualdad*, (Santiago: Naciones Unidas, 2016), 65.

fiscalización estatal, también se ve influido por múltiples factores, incluso de índole subjetiva.²³⁰ (Énfasis añadido).

En resumen el mayor problema jurídico que se presenta con la aplicación del artículo 298 del COIP, es la privación de libertad para casos que no constituyen delitos sino para infracciones administrativas; por ello debe destacarse que “[...] la finalidad de la pena privativa de la libertad es infligir un castigo al delincuente”²³¹, por ende al tratarse de sujetos contraventores la sanción es excesiva, injusta, perseguidora orientada según se observa a intimidar al sujeto para que cumpla con sus deberes formales y pague los impuestos legales, facilitando el trabajo de las administraciones que deben verificar este cumplimiento. Objetivo que resulta excesivamente ambicioso si se reflexiona en que:

[...] la finalidad de la sanción en materia tributaria es distinta a la finalidad de la sanción penal, debido a que se sostiene que lo que persigue la sanción es que el contribuyente cumpla puntualmente sus obligaciones fiscales, con el propósito de garantizar la eficiencia y regularidad de los servicios públicos y que están a cargo del Estado y la satisfacción de las necesidades. La sanción es una forma de recuperación resarcitoria, es decir, tiene un carácter retributivo.²³²

No obstante contradictoriamente en la norma se observa el descenso de las sanciones pecuniarias que anteriormente ascendían a una multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir²³³ y como sanción máxima una multa equivalente al doble de los valores retenidos o percibidos que no hayan sido declarados y/o pagados o los valores que le hayan sido devueltos indebidamente.²³⁴ A las sanciones actuales en las que se elimina la multa.

De todo lo expuesto se aprecia que la sanción es incluso excesiva para quienes defraudan al Fisco, debido a que la Administración no está atada de manos y tiene los medios para verificar y obligar al infractor a cumplir con sus obligaciones.

²³⁰ *Ibíd.*, 65-6.

²³¹ Ríos Granados, “El Ilícito Tributario”, 330-3.

²³² *Ibíd.*

²³³ Ecuador; *Código Orgánico Tributario*, en *Registro Oficial Suplemento*, No. 38 (14 de junio de 2005), art. 344. Casos 4 al 12.

²³⁴ *Ibíd.*, casos 13 y 14.

Desde otro punto de vista “Si se aprecia exclusivamente el efecto económico de las sanciones pecuniarias, las multas son preferibles a las penas privativas de la libertad, pues al contrario de lo que ocurre con éstas, aquellas no causan gasto alguno para el Estado [...]”.²³⁵

Finalmente se considera imperativo dilucidar la garantía contenida en el literal c, del artículo 29 de la Constitución de la República del Ecuador que establece que: “Que ninguna persona pueda ser privada de su libertad por deudas, costas, multas, tributos, ni otras obligaciones, excepto el caso de pensiones alimenticias”; lo cual en principio lleva al lector a sostener que el no pago de las obligaciones tributarias se enmarca dentro de esta disposición y que por lo tanto no puede existir prisión ante el no pago de las mismas; no obstante se ha encontrado jurisprudencia comparada que al respecto señala:

Defraudación fiscal el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación que prevé este tipo penal, no viola el último párrafo del artículo 17 de la Constitución Federal. El derecho fundamental establecido en el último párrafo del artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se circunscribe a la prohibición de aprisionamiento por deudas de carácter puramente civil, por lo que únicamente tiene el alcance de abarcar las relaciones que se generan entre deudor y acreedor en el campo del derecho privado, de manera que las originadas por la aplicación de una ley de carácter público quedan excluidas.²³⁶

Es decir que la disposición no aplica para deudas públicas, sino para las contraídas entre particulares.

Conforme consta en el artículo 1 del COIP, la finalidad del mismo es “[...] normar el poder punitivo del Estado, tipificar las infracciones penales, establecer el procedimiento para el juzgamiento de las personas con estricta observancia del debido proceso, *promover la rehabilitación social de las personas sentenciadas y la reparación integral de las víctimas*”, en concordancia con lo establecido en el artículo 201 de la Constitución de la República, que prescribe: “El sistema de rehabilitación

²³⁵ José Adolfo Morales Quiroz, “Elementos del Derecho Tributario”, 19, citado por Ángel Llor Mera, *Manual de Derecho Penal Tributario*, (Quito: ImpresoresMYL S.A., 2003), 252.

²³⁶ Clave 1º, N. X/2004, Amparo Directo en Revisión 1707/2002. 12 de noviembre de 2003. Unanimidad de 4 votos Materia Constitucional Penal, tipo tesis aislada, citada por Gabriela Ríos Granados, *El Ilícito Tributario* en González García, Alvarado Esquivel y García Bueno entre otros, *Manual de Derecho Tributario*, (México, Editorial Porrúa, 2005), 330-1.

social tendrá como finalidad la *rehabilitación integral de las personas sentenciadas penalmente para reinserterlas en la sociedad*, así como la protección de las personas privadas de libertad y la garantía de sus derechos”. Respecto a las normas expuestas queda un poco de duda en ¿Cómo se podrá insertar a la sociedad a una persona después de haber pasado diez (10) años privada de libertad por defraudar al Fisco en un valor de US \$ 37.200 dólares de los Estados Unidos de América? Seguramente este valor podría ser multiplicado en impuestos a favor de la Administración, la actividad económica generar fuentes de trabajo, y es más barato que el contribuyente este generando ingresos para sí y para el país que generando gastos en las cárceles, donde se estima que el Estado gasta un dólar diario para la manutención por privado de libertad. (Énfasis añadido)

3.1. Persecución al contribuyente o mecanismo válido para facilitar la recaudación de impuestos

La defraudación tributaria constituye una forma de evasión fiscal, la cual “[...] representa un obstáculo para el desarrollo, para el crecimiento equilibrado y, en general, para la justicia en la que se debería basar el sistema tributario (Carrasco, 2010)”.²³⁷

Como se indicó anteriormente, “[...] en algunos Estados la probabilidad de sanción y auditoría es mínima, pero el nivel de cumplimiento resulta muy elevado”.²³⁸ Lo que evidencia que:

En lo que respecta al control de la evasión impositiva, *no basta con mejorar la administración tributaria y los mecanismos utilizados para controlar y fiscalizar a los contribuyentes*. Cuando se abordan estos temas, siempre conviene analizar también cómo las actitudes fiscales se relacionan con las acciones individuales. En particular, se ha podido determinar que existe un nexo entre la moral fiscal y el nivel de cumplimiento tributario [...]. En este sentido, la administración tributaria debe desempeñar un papel protagónico *para concientizar a la ciudadanía acerca de la responsabilidad social que entraña pagar debidamente los impuestos establecidos por el Estado*. A su vez, la legitimidad de las instituciones condiciona la capacidad de las

²³⁷ Daniel Titelman y Ricardo Martner coords., *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2016, Las finanzas públicas ante el desafío de conciliar austeridad con crecimiento e igualdad*, (Santiago: Naciones Unidas, 2016), 66.

²³⁸ *Ibíd.*, 65-6.

personas y su disposición para aceptar el deber de pagar los impuestos, es decir, su grado de moral fiscal [...].²³⁹ (Énfasis añadido).

De acuerdo al estudio de la CEPAL, el problema de evasión fiscal existente no solo en Ecuador sino en el resto de América Latina, si bien “[...] guarda un vínculo directo con el desempeño de la administración tributaria local [...]”²⁴⁰, entre ellos la imposición de efectivas reformas tributarias, de sanciones adecuadas ante su incumplimiento, lo que se requiere de manera indispensable es:

[...] incorporar diferentes tecnologías informáticas que permitan obtener y comparar datos provenientes de distintas fuentes. *Igual importancia reviste la creación de una cultura impositiva en la que se penalice efectivamente a los evasores y se entienda que los ingresos tributarios constituyen la piedra angular del financiamiento básico de un Estado moderno.* Esta idea de intercambio fiscal exige una amplia transparencia, no solo de parte de la administración tributaria sino también de las instituciones y las estructuras de donde emanan las decisiones más importantes relativas al gasto público.²⁴¹ (Énfasis añadido).

3.2. Lineamientos para la aplicación administrativa de estas normas

Conforme se indicó anteriormente, en los tres casos identificados como infracciones administrativas (contravenciones) lo procedente es derogarlos del artículo 298 del COIP ya sea por el legislador, o por la Corte Constitucional por cuanto traspasan los principios de proporcionalidad, igualdad, ne bis in ídem, mínima intervención penal; lo que no implica que estas conductas queden en la impunidad, muy por el contrario los sujetos pasivos responsables de su cometimiento están obligados al cumplimiento de sus obligaciones formales y materiales, y a ser sancionados administrativamente por su transgresión, conforme se encuentra establecido en el Código Orgánico Tributario.

En ninguno de los casos establecidos como contravención, se encuentra norma que merezca trasplantarse a nuestro sistema jurídico, más bien debe procurarse fortalecer el Estado de Derecho, el respeto a la Constitución de la República

²³⁹ Ibíd.

²⁴⁰ Ibíd., 7.

²⁴¹ Ibíd.

Ecuatoriana, garantista de los derechos de los ciudadanos, que está siendo conculcada desde sus principios y garantías jurídicas.

3.3. Conclusiones

Como se ha indicado, el objetivo de este trabajo no ha sido aminorar o reducir las penas establecidas ante el cometimiento de los diferentes tipos de defraudación tributaria tipificados en el COIP, sino identificar los casos que no merecen tal categoría ni las sanciones impuestas en dicha norma en pos del respeto a los principios constitucionales; encontrando tres casos que por tratarse de conductas culposas, en acatamiento al principio de mínima intervención penal, deben derogarse del COIP e incluirse en el COT, de tal manera que reciban una sanción que corresponda a la gravedad de la infracción.

Entre las medidas que debe tomar un pueblo para el fortalecimiento de su cultura tributaria se encuentran la imposición de sanciones ante el incumplimiento de los sujetos pasivos a los deberes que les manda la ley, estas sanciones deben ser proporcionales al daño que se pueda causar al bien jurídico protegido por el Estado, que en el presente delito es el contribuir con este último en la satisfacción del gasto público; empero no debe olvidarse que las Administraciones Tributarias no constituyen el lado débil de la balanza en materia de recaudación tributaria, al contrario se encuentran dotadas de grandes facultades que viabilizan el cumplimiento de las obligaciones tributarias, por tanto el legislador debe proteger al contribuyente que de ninguna manera está investido de las mismas facultades y que por ende se encuentra en clara desventaja pero que al realizar actividad económica contribuye de innumerables maneras en la prosperidad del Estado; lo que debe realizarse en ese sentido es mejorar las políticas de cultura tributaria, realizar reformas tributarias que sin desmedro de los beneficios para el Estado favorezcan la inversión nacional y extranjera que genere mayores recursos al Fisco.

El bien jurídico más grande que debe proteger el Estado es el ciudadano, sin el cual no habría Estado, por lo cual debe dotárselo de todas las garantías para que puedan desarrollarse dentro de la sociedad, sin embargo esto no ocurre y actualmente con la tipificación de este delito no existe seguridad jurídica para ningún contribuyente, todos en determinado momento podemos ser acusados de defraudadores por simples acciones u omisiones negligentes por lo cual el legislador debe profundizar en la

doctrina, comprender la norma y aplicarla a la práctica diaria, para en consecuencia derogar los casos tipificados como defraudación pero que no lo constituyen.

3.4. Recomendaciones:

Una revisión de la norma por parte de los legisladores, orientada a verificar que los casos establecidos como defraudación tributaria en el COIP, contengan como elemento sine qua non al dolo, así también que su cometimiento afecte gravemente al bien jurídico protegido por el Fisco, a fin de evitar que se castigue penalmente a quien no lo merece.

Solicitar a la Corte Constitucional que declare la inconstitucionalidad de los casos tipificados como defraudación tributaria que se contrapongan con los principios del régimen tributario y principios del debido proceso establecidos en la Constitución de la República del Ecuador.

Derogar los supuestos jurídicos establecidos en los numerales 3, 4 y 10 del Código Orgánico Integral Penal como defraudación tributaria por cuanto conculcan el principio de mínima intervención penal; y tipificarlos como contravenciones administrativas en el Código Orgánico Tributario.

Mayor control de cumplimiento tributario a los contribuyentes, por parte de las Administraciones tributarias, a fin de disuadir a la población del incumplimiento.

Estricta aplicación del principio de favorabilidad puesto que la sola tipificación del delito de defraudación tributaria se extiende a cualquier tipo de incumplimientos, entre ellos los establecidos como contravenciones y faltas reglamentarias en el Código Orgánico Tributario y otras normas; y no por ello puede sancionarse penalmente a estas conductas.

Reforma del artículo 414 del COIP que elimina la prejudicialidad en materia tributaria, a fin de que ante supuestos de defraudación se conmine a los contribuyentes a justificar o cumplir con las obligaciones tributarias pendientes y de hacerlo se culmina el proceso; en el caso contrario la máxima autoridad tributaria, con sustento en actos firmes o ejecutoriados o en sentencias judiciales ejecutoriadas que establezcan la presunción de comisión del delito analizado tendrá total facultad para presentar la denuncia que inicie el procedimiento penal.

Debe fortalecerse a los entes garantistas de los derechos constitucionales, a fin de que cumplan su cometido de protección a los ciudadanos, entre ellos los contribuyentes.

Bibliografía

Allingham, Michael y Agnar Sandmo. "Income tax evasion: a theoretical analysis", *Journal of Public Economics*, vol. 1, s.f. En Daniel Titelman y Ricardo Martner coords., *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2016, Las finanzas públicas ante el desafío de conciliar austeridad con crecimiento e igualdad*. Santiago: Naciones Unidas, 2016.

Alonso, Luis. "Tramas organizadas en el delito de evasión en el IVA", 403-29. En Alejandro Altamirano y Ramiro M. Rubinska coords. *Derecho Penal Tributario*, tomo I. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.

Alurralde, Aldo. "La efectivización de las penas de multa, clausura e inhabilitación". *El Agente Fiscal encubierto y la sanción de clausura, Análisis normativo, doctrinario y jurisprudencial*. Santa Fe: Rubinzal- Culzoni Editores, 2009.

Antón, Serrano. "Las Devoluciones tributarias". Madrid: Marcial Pons, 1996. En Felipe Alonso Murillo y otros. *Comentarios a la Ley de derechos y garantías a los contribuyentes*. Madrid: Mc Graw Hill, 1998.

Ávila, Juan. "Régimen Penal Tributario, Estudio sobre la Ley 24.769 de Alejandro Catania". En Anabella Poledore Peláez. "El Ardid o engaño idóneo como elemento constitutivo del delito de evasión tributaria". En Edgardo Alberto Donna dir., *Derecho Penal Económico*. Buenos Aires: Rubinzal Culzoni Editores, 2007.

Bajo, Miguel y Silvana, Bacigalupo. "Delitos contra la hacienda pública" en *Derecho Penal Económico*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2001.

Berruezo, Rafael. "Delitos Tributarios como delitos de infracción de deber", 9-59. En Edgardo Alberto Donna, dir., *Revista de Derecho Penal- Derecho Penal Tributario, VII*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni Editores, 2012.

Boix, J. en Vives Antón/otros, *Derecho Penal – Parte Especial*, 526. Muñoz Conde, *Derecho Penal – Parte Especial*, 990 y otros. En Bajo, Miguel y Silvana Bacigalupo, "Delitos contra la hacienda pública". *Derecho Penal Económico*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces S.A., 2001.

Catania, Alejandro. "Régimen Penal Tributario: Estudio sobre la Ley 24.769", 2º ed. Buenos Aires: Editores del Puerto S.R.L, 2007.

Casana, Fernando. "Devolución de ingresos indebidos en materia tributaria". Madrid: La Ley, 1992.

Chiara, Carlos. “Ley Penal Tributaria y Previsional 23.771”. Santa Fe: Rubinzal – Culzoni Editores, 1993. En Hernán H. Re. “Imputación del Delito Tributario”, 75 - 118. En Edgardo Alberto Donna dir., *Derecho Penal Económico*. Buenos Aires: Rubinzal – Culzoni Editores, 2012.

Colina, Edgar y Ramiro García Falconí, “El delito de Defraudación Tributaria en el COIP”. Quito: Latitud Cero Editores, 2015.

Días, Vicente. “El dolo en los delitos tributarios: Particularidades del aspecto subjetivo del tipo y de su prueba”. En Esteban J. Urresti, Fabiana L. Comes dir. *El Delito Fiscal. Aspectos sustantivos, procesales y constitucionales*, Tomo II. Buenos Aires: AD-HOC S.R.L, 2011.

Egas, Pablo. “El principio de Equidad Tributaria en el Ecuador”, en *XI Jornadas Nacionales*. Quito: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2010.

Fonrouge, Giuliani. *Derecho Financiero*. 2° vol. 3° ed., Buenos Aires: Depalma, 1984.

García Novoa, César. *El Delito Fiscal. Aspectos sustantivos, procesales y constitucionales*. Buenos Aires: Ad-hoc, 2008.

García, Percy. *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: criterios de imputación*. Barcelona: Bosch, 1999. En Rafael Berruezo. “Delitos Tributarios como delitos de infracción de deber”, 9-59. En Edgardo Alberto Donna, dir., *Revista de Derecho Penal- Derecho Penal Tributario*, VII. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni Editores, 2012.

García Rivas, Nicolás. *Protección penal del consumidor en la Unión Europea*. La Mancha: Universidad de Castilla-La Mancha, Servicio de Publicaciones, 2005.

Gracia Martin, Luis. “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma”. *Civitas, Revista española de derecho financiero*, No. 58 (1988): 274.

Granda Da Silva Martins, Ives edit. *Crimes contra a orden tributária*, en *Revista dos Tribunais*. San Pablo: 2002. En Vicente Días, “El dolo en los delitos tributarios: Particularidades del aspecto subjetivo del tipo y de su prueba”. En Esteban J. Urresti, Fabiana L. Comes dir., *El delito Fiscal*, tomo II. Buenos Aires: AD-HOC S.R.L, 2011.

Ibáñez, Augusto J. Guillermo J. Ospina López, Nelson Nevito Gómez. *El delito fiscal*. Bogotá: Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, 2004.

Jakobs, Günther. “Derecho Penal, Parte general, Fundamento y teoría de la imputación”. Madrid: Marcial Pons, 1997. En Rafael Berruezo, “Delitos Tributarios como delitos de infracción de deber”, 9-59. En Edgardo Alberto Donna, dir., *Revista de Derecho Penal- Derecho Penal Tributario*, VII. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni Editores, 2012.

Jakobs, Günther, “La Imputación penal de la acción y de la omisión”, trat. De Javier Sánchez-Vera Gómez Trelles, Universidad Externado de Colombia, 1998. En Rafael Berruezo. “Delitos Tributarios como delitos de infracción de deber”, 9-59. En Edgardo Alberto Donna, dir. *Revista de Derecho Penal- Derecho Penal Tributario*. VII. Buenos Aires: Rubinzal- Culzoni Editores, 2012.

Jescheck, Ham Heinrich, *Tratado de Derecho Penal. Parte General*. S. Mir Puig y F. Muñoz Conde (trads.) vol. 1 Barcelona: Bosch, 1981. En Claudio R. Navas Rial, “Problemas dogmáticos derivados del delito tributario, El bien jurídico protegido”, 127- 65. En Alejandro C. Altamirano y Ramiro M. Rubinska coords., *Derecho Penal Tributario*, Tomo II. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.

Lewin Figueroa, Alfredo. *Principios de Equidad y de Igualdad en Principios Constitucionales del Derecho Tributario*. Bogotá: Universidad de los Andes e ICDT, 2002. En Pablo Egas Reyes “El principio de Equidad Tributaria en el Ecuador”, en *XI Jornadas Nacionales*. Quito: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2010.

Maurach, Gossel y Zipt. “Derecho Penal. Parte General”. s.f. En Rafael Berruezo, “Delitos Tributarios como delitos de infracción de deber”, 9-59. En Edgardo Alberto Donna, dir., *Revista de Derecho Penal- Derecho Penal Tributario*, VII. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni Editores, 2012.

Morales Quiroz, José Adolfo. “Elementos del Derecho Tributario”, 19. En Ángel Loor Mera. *Manual de Derecho Penal Tributario*. Quito: ImpresoresMYL, 2003.

Mogrovejo, Juan Carlos “Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador”, *Foro, Revista de Derecho*, No. 15 (I semestre de 2011): 33.

Navas Rial, Claudio R. “Problemas dogmáticos derivados del delito tributario. El bien jurídico protegido”, 127- 65. En Alejandro C. Altamirano y Ramiro M. Rubinska coords., *Derecho Penal Tributario*, Tomo II. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.

Obregón, Manuel de Jesús. *La sanción de clausura del establecimiento y el derecho al debido proceso*, en Revista 62, 36.

Ostiz Gutiérrez, Pablo Sánchez. “El Elemento “fraude” en los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social”, en Jesús María Silva Sánchez dir., *¿Libertad económica o fraudes punibles?* Barcelona: Marcial Pons, 2003.

Patiño, Rodrigo y Teodoro Pozo. *Léxico Jurídico Tributario*. Quito: Corporación Latinoamericana para el Desarrollo, 1996.

Pérez Royo, Fernando. *Los delitos y las infracciones en Materia Tributaria*. Madrid, 1986. En Luis M, Alonso González, “Tramas organizadas en el delito de evasión en el IVA”, 403-29. En Alejandro Altamirano y Ramiro M. Rubinska Coord. *Derecho Penal Tributario*, tomo I. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.

Ríos, Gabriela. “El Ilícito Tributario”. En Miguel Alvarado Esquivel, coord., *Manual de Derecho Tributario*. México: Porrúa, 2005.

Robiglio, Carolina. “El dolo en los delitos tributarios: Particularidades del aspecto subjetivo del tipo y de su prueba”, 141-188. En Esteban J. Urresti, Fabiana L. Comes, dir. *El Delito Fiscal, aspectos sustantivos, procesales y constitucionales*, Tomo II. Buenos Aires: Ad-hoc S.R.L, 2011.

Robiglio, Carolina. “El delito de simulación dolosa de pago de tributos y sanciones pecuniarias”. En *Revista de Derecho Penal y Procesal Penal*, Lexis – Nexis, No. 5, 2006, 902. En Juan José Cappannari. “Delitos de Evasión Tributaria y Previsional”. En Edgardo Alberto Donna dir., *Revista de Derecho Penal Económico, Derecho Penal Tributario –IX*. Buenos Aires: Rubinzal – Culzoni Editores, 2013.

Rodríguez, Mourullo. “Derecho Penal - Parte General”, 33. Roxin, Strafrecht, Allgemeiner Teil. En Miguel Bajo y Silvia Bacigalupo, “Delitos contra la hacienda pública”, en *Derecho Penal Económico*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2001.

Roxin, Claus, “Autoría y Dominio del Hecho en el Derecho Penal”, 7º ed. Madrid: Marcial Pons, 2000. En Hernán H. Re, “Imputación del Delito Tributario”, 75 – 118. En Edgardo Alberto Donna dir., *Revista de Derecho Penal Económico*. Buenos Aires: Rubinzal- Culzoni, 2007.

Roxín, Claus. *Derecho Penal, Parte General*, Tomo I, trad. De la 2 ed. Alemana de Diego M. Luzón, Miguel Díaz, García Conlledo y Javier de Vicente Remesa. Madrid: Thomson Civitas, 1997. En Robiglio, Carolina. “El dolo en los delitos

tributarios: Particularidades del aspecto subjetivo del tipo y de su prueba”. En Esteban J. Urresti, Fabiana L. Comes, dir. *El Delito Fiscal, aspectos sustantivos, procesales y constitucionales*, Tomo II. Buenos Aires: Ad-hoc S.R.L, 2011.

Rusconi, Maximiliano. En Valeria Oneto, adjunta en clase del Dr. Maximiliano Rusconi – “La Imputación Tributaria”, 2º cuatrimestre, 2006. En Juan Ángel Oubuña, “Evasión: Artículos 1º y 2º de la Ley Penal Tributaria 24.769”. En Edgardo Alberto Donna, dir., *Derecho Penal Económico*. Buenos Aires: Rubinzal – Culzoni Editores, 2007.

Sánchez Ostiz, P. “El Elemento “fraude” en los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social”. En Jesús María Silva Sánchez dir. *¿Libertad económica o fraudes punibles?* Barcelona: Marcial Pons, 2003.

Serrano Antón, Fernando. *Las Devoluciones tributarias*. Madrid: Marcial Pons, 1996. En Felipe Alonso Murillo y otros, en Alberto Alonso Ureba coord., *Comentarios a la Ley de derechos y garantías a los contribuyentes*. Madrid: Editorial Mc Graw Hill, 1998.

Shünemann, Bernd. “El dominio sobre el fundamento del resultado: Base Lógico objetiva común para todas las formas de teoría incluyendo el actuar en lugar de otro”. En *Revista de Derecho Penal, Autoría y Participación*, T II. Santa Fe: Rubinzal Culzoni Editores, 2006.

Silva Sánchez, Jesús María. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. Barcelona: Atelier Libros Jurídicos, 2005. En Roberto Atilio Falcone. “La defraudación tributaria como delito de infracción de deber”. En Edgardo Alberto Donna dir., *Revista de derecho penal económico*. Buenos Aires: Rubinzal Culzoni Editores, 2011-12.

Soler, Osvaldo H. “Aprovechamiento de Subsidios – Fraudes en beneficio fiscales”. En *Derecho Tributario Económico - Constitucional - Sustancial - Administrativo – Penal*. Buenos aires: La Ley, 2002.

-----, “Las Contravenciones Fiscales”, *Derecho Tributario Económico Constitucional – Sustancial, Administrativo – Penal*. Buenos Aires: La Ley, 2002.

-----, “La evasión tributaria”. En *Derecho Tributario Económico - Constitucional - Sustancial – Administrativo – Penal*. Buenos aires: La Ley, 2002.

Terradillos, Juan. “Delito de Defraudación Tributaria e Ingresos de Origen Ilícito” 11-36. En Edgardo Alberto Donna, dir. *Derecho Penal Económico*. Buenos Aires: Rubinzal Culzoni Editores, 2007.

Titelmanm Daniel y Ricardo Martner coords. *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2016, Las finanzas públicas ante el desafío de conciliar austeridad con crecimiento e igualdad*. Santiago: Naciones Unidas, 2016.

Troya, José y Carmen Amalia Simone Lasso, “El derecho formal o administrativo tributario”, *Manual de Derecho Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2013.

Villegas, Héctor B. *Régimen Penal Tributario Argentino*. Buenos Aires: Depalma, 1993.

Weezel, Alex. *Delitos Tributarios*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 2010.

-----, “El error en el delito tributario”, 167-209. En Alejandro C. Altamirano, Ramiro R. Rubinzca coords., *Derecho Penal Tributario*, Tomo I. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.

Welsel, Hans. *Derecho Penal Alemán*, trad., de la 11 ed. Alemana de Juan Bustos Ramírez y Sergio Yáñez Pérez. Santiago: Editorial Jurídica Chile, 2002.

Yacolca, Daniel, Adolfo Martin, Jorge Bravo y Cesar Gamba. “Análisis de algunos aspectos relevantes del delito de defraudación tributaria”. En *Doctrina y Casuística de Derecho Tributario*. Perú: Grijley, 2010.

Fuentes electrónicas:

Armaza, Julio. “El Error de Prohibición”, *Revista de Derecho y Ciencias Políticas*, Vol. 50 Lima, (1993): <http://perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/articulos/a_20080521_21.pdf>.

Argente Álvarez, Javier y Carlos Acerva Alonso, Guía del impuesto sobre la renta de las personas físicas, 3 ed., Valencia: Grupo Wolters Kluwer, 2007. <https://books.google.com.ec/books?id=b9n4sCmQpYgC&pg=PA254&dq=destrucci%C3%B3n+de+libros+o+registros+contables&hl=es&sa=X&ved=0ahUKEwjdyoyKiPzXAhWBTN8KHbP8AvwQ6AEIJTAA#v=onepage&q=destrucci%C3%B3n%20de%20libros%20o%20registros%20contables&f=false>.

Bajo Fernández, Miguel. *Eficacia del Error de Derecho*. <<http://www.bajo-trallero.es/publicacion/LH%20Rodriguez%20Bereijo.pdf>>.

Blanco, Carlos. *Derecho Penal, Parte General*, Editorial La Ley, 2003. En Jesús Manuel Villegas Fernández, “¿Qué es el principio de intervención mínima?”, en *Revista Internauta de Práctica Jurídica*, No. 23, (2009): <https://www.uv.es/ajv/art_jcos/art_jcos/num23/Principio.pdf>.

Bramont Arias Torres, Luis Felipe. *El Delito Tributario: Criminalización y Tipificación*. Lima: 1997). http://www.ipdt.org/editor/docs/04_Rev32_LFBAT.pdf>

Brusa Saggio, “Di una dottrina generale del reato”, Turín, (1884): 90. En Antonio Quintano Ripollés, *Culpa e imprudencia en la doctrina y en la práctica*, Anuario de Derecho Penal, tomo I. (1954): <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2771292>>.

Buenestado Barroso, José Luis. *Derecho Penal Parte Especial y las Consecuencias Jurídicas del Delito en España*. España: Bukoc, 2011. <<https://books.google.com.ec/books?id=Y3SYs-qSZZYC&pg=PA273&dq=delito+llevar+dobles+contabilidad&hl=es&sa=X&ved=0ahUKEwihkJWTyPnXAhVDeSYKHa4JDJ8Q6AEIMDAC#v=onepage&q=delito%20llevar%20dobles%20contabilidad&f=false>>

Bugner, José María, *Facturas \ "truchas\ "El nuevo blanqueo y la moratoria: un auténtico puente de oro para sanear casos de evasión fiscal"*. <<http://www1.rionegro.com.ar/diario/tools/imprimir.php?id=17932>>.

Camarero González, Gonzalo. *Revista del Ministerio Fiscal* No. 12, Ministerio de Justicia, (2004):. <https://books.google.com.ec/books?id=MK_wSdl21UC&pg=PA74&dq=Caracter%20de%20los%20delitos%20de%20infracci%C3%B3n+de+deber.-&hl=es&sa=X&ved=0ahUKEwiNoM6V_MTOAhXGqh4KHWZsCQwQ6AEIzAB#v=onepage&q=Caracter%20de%20los%20delitos%20de%20infracci%C3%B3n+de+deber.-&f=false>.

Carrara, Programma, T. 1.párrafo 80. En Antonio Quintano Ripollés, *Culpa e imprudencia en la doctrina y en la práctica*, Anuario de Derecho Penal, tomo I. (1954): <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2771292>>.

Defensoría Pública, *Principio de intervención mínima en el derecho penal*.
<<http://www.infoderechopenal.es/2013/03/principio-de-intervencion-minima-derecho-penal.html> />.

García Falconí, Ramiro. “El testaferrismo y su prueba (Parte I)”. En Diario *El Universo*.
<https://www.eluniverso.com/opinion/2017/06/23/nota/6243403/testaferrismo-su-prueba-parte-i>.

García Navarro, Edward. *Aspectos sustantivos y procesales: Enfoque penal al tipo básico de la Defraudación Tributaria*,
<<http://www.oreguardia.com.pe/media/uploads/derecho-penal/Enfoque-penal-al-tipo-basico-de-la-Defraudacion-Tributaria.pdf>>.

García Rada, Domingo *El delito tributario*, 2a. ed., Lima: Universo, 1981. En Edward García Navarro, *Aspectos sustantivos y procesales: Enfoque penal al tipo básico de la Defraudación Tributaria*.,
“<http://www.incipp.org.pe/archivos/publicaciones/defraudaciontributarianavarro.pdf>”
>

García, Ramón. “2.-- AP Les Illes Balears (Sección 4.^a). Sentencia de 24 de febrero de 2004 (LA LEY 47479/2004)”. Ponente: Artola Fernández, Miguel Álvaro. Recurso núm. 513/2003 (LA LEY JURIS: 1658575/2004). En *Acción de repetición por pago de lo indebido*.
<<http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAA AAAAEAMtMSbF1jTAAA1NjMxO1stSi4sz8PFsjAwMzA2Mjc5BAZlqlS35ySGVBqm1aYk5xKgBbgL53NQAAAA==WKE>>.

Gestión, el Diario de Economía y Negocios de Perú, noticia publicada el 03 de enero de 2013. <<http://gestion.pe/economia/condenan-ocho-anos-carcel-contribuyente-y-contador-defraudacion-tributaria-2055665>>.

Justo, Marcelo. *4 de los sectores económicos de América Latina que más usan paraísos fiscales*. BBC, 09 de mayo 2016 Retrieved from
<http://www.bbc.com/mundo/noticias/2016/05/160509_cuatro_sectores_america_latina_paraísos_fiscales_mj>.

Liszt, Von, Berlín, 1908, párrafo 32. Ed. española. Madrid 1927, T.II, 420. En Antonio Quintano Ripollés, *Culpa e imprudencia en la doctrina y en la práctica*,

Anuario de Derecho Penal, tomo I. (1954):
<<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2771292>>.

Maldonado, Francisco. “Reflexiones sobre las técnicas de tipificación de los llamados “Delitos de peligro” en el Moderno Derecho Penal”. En *Revista de Estudios de la Justicia* – N° 7, 2006.
<<http://200.89.78.45/index.php/RECEJ/article/viewFile/15082/15500>>.

Obregón, Manuel de Jesús. *La sanción de clausura del establecimiento y el derecho al debido proceso*. En *Revista* 62, 36,
<<http://www.webicdt.net:8080/sitios/principal/centrodeinvestigacion/Lists/Articulos%20Revistas/Attachments/2/21%20-%2048%20LA%20SANCION%20DE%20CLAUSURA.pdf>>.

Pérez Royo, Fernando “La configuración de la acción típica en el delito de defraudación tributaria”. En Civitas, «Revista de Derecho Financiero», 1985, 353 ss. En Francisco Muñoz Conde, *El error en el delito de defraudación tributaria del artículo 349 del Código Penal*.
<<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/46284.pdf>>.

Quintano Ripollés, Antonio. *Culpa e imprudencia en la doctrina y en la práctica*, Anuario de Derecho Penal, tomo I. 1954.
<<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2771292>>.

Ruetti, German. *Factura apócrifa, Estado jurisprudencial*.
<<http://www.casi.com.ar/sites/default/files/Factura%20ap%23U00f3crifa%20-%20Jurisprudencia.pdf>>.

Salvatierra, María y Fernando Sánchez. *Análisis de los efectos de los paraísos fiscales en la economía de un país*, Guayaquil: Universidad Espíritu Santo, 2017.
<<http://repositorio.uees.edu.ec/bitstream/123456789/1644/1/Paper%20SALVATIERRASANCHEZ.pdf>>.

Sánchez Zapata, Sebastián Felipe, “Moderno Discurso Penal y Nuevas Tecnologías”. En Fernando Pérez Álvarez ed., Lina Mariola Díaz Cortés Coord., *Memorias III Congreso Internacional de Jóvenes Investigadores en Ciencias Penales*. Salamanca: Aquilafuente. 2013.
<https://books.google.com.ec/books?id=WK4_CQAAQBAJ&pg=PA178&lpg=PA178&dq=una+correspondencia+entre+la+gravedad&source=bl&ots=MJXHFFY8DO&sig=_zPEHnrw8bo_SU5->

KzDRj6FgYi8&hl=es&sa=X&redir_esc=y#v=onepage&q=una%20correspondencia%20entre%20la%20gravedad&f=false>.

Vega Billán, Rodolfo. *Derecho procesal penal*. Huánuco: Fohat, 2002; Silfredo Hugo Vizcardo: *El ilícito tributario*, Biblioteca de Textos Universitarios. Lima: Pro Derecho, 2002. En Edward García Navarro, *Aspectos sustantivos y procesales: Enfoque penal al tipo básico de la Defraudación Tributaria*. <<http://www.incipp.org.pe/archivos/publicaciones/defraudaciontributarianavarro.pdf>>.

Welzel, Der Allgemeine Teil des deutschen Strafrechts, Leipzig. 1940, T. I, cap. 2 y Kansalitat und Handlung, en «Zeitschrift für die gesammte Stratechtswissenschaft, 1931, III. En Antonio Quintano Ripollés, *Culpa e imprudencia en la doctrina y en la práctica*, Anuario de Derecho Penal, tomo I. 1954. <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2771292>>.

Fuente normativa:

Nacional:

Constitución de la República del Ecuador, en *Registro Oficial* No. 449 (20 de octubre de 2008)

Ecuador, *Código Civil*, en *Registro Oficial, Suplemento* No. 46 (24 de junio de 2005).

Ecuador; *Código Orgánico de la Función Judicial*, en *Registro Oficial, Suplemento*, No. 544 (3 de marzo de 2009).

Ecuador; *Código Orgánico Integral Penal*, en *Registro Oficial, Suplemento*, No. 180 (10 de febrero de 2014).

Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, en *Registro Oficial Suplemento*, No. 38 (14 de junio de 2005).

Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, en *Registro Oficial Suplemento* No. 463 (17 de noviembre 2004)

Ecuador, *Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas*, en *Registro Oficial, Suplemento*, No. 181, (30 de abril de 1999).

Ecuador, Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, MDMQ, *Ordenanza Metropolitana No. 339*, en *Registro Oficial No. 358* (08 de enero del 2011).

Ecuador, Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, MDMQ, *Ordenanza Metropolitana No. 0007*, en *Registro Oficial, Segundo Suplemento No. 324* (02 de septiembre de 2014).

Ecuador. Presidencia de la Republica, “Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno” [2010], R.O.S 209.

Ecuador. Presidencia de la República, “Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios” [2010], art. 1. R.O 247.

Ecuador, Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, MDMQ Resolución No. 2038 de 27 de junio de 2012.

Internacional:

Argentina, *Ley 11.683 y sus modificaciones*, del 13 de julio de 1998.

Bolivia, *Resolución Normativa de Directorio No. 10.0016.07* a través de la cual se reglamenta el nuevo Sistema de Facturación (NSF-07) (02 de julio de 2007).

Chile, *Código Tributario*, en Decreto ley 830, Publicado en el Diario Oficial No. 29,041 (31 de diciembre 1974).

Colombia, *Código Penal Colombiano*, ley 599 de 2000, (18 de abril 2012).

Colombia, *Estatuto Tributario Colombiano*, en Decreto 624 (30 de marzo de 1989).

España, *Ley General Tributaria*, Ley 58-2003 (17 de diciembre 2003).

Perú, *Código Tributario Peruano*, en Decreto supremo, No 33-2013-EF (22 de junio de 2013)

Perú, *Código Penal Peruano*, en Decreto Legislativo No. 635 (08 de abril de 1991).

Fuente Jurisprudencial:

Nacional:

Ecuador: Corte Nacional de Justicia, [Fallo de triple reiteración respecto al recargo del 20% a la obligación tributaria que se aplica cuando el sujeto activo ejerce su Facultad Determinadora] en Resolución de 4 de mayo de 2011, publicado en el *Registro Oficial* No. 471 de 16 de junio de 2011.

Ecuador: Corte Suprema de Justicia, [Jurisprudencia, Defraudación Aduanera], Expediente 8, Registro Oficial No. 349, 29 de junio de 1998.

Ecuador: Corte Suprema de Justicia, [demanda presentada por El doctor Tarquino Toro Navas, en calidad de garante de Neptalí Troncoso y a favor del Tesorero Municipal del cantón Ambato Jorge Montenegro], en *Gaceta Judicial*. Año LXX. Serie X. No. 15. Pág. 4217. (Quito, 8 de Junio de 1967).

Ecuador: Corte Nacional de Justicia, [Fallo emitido dentro del Recurso de Casación No. 166-2011 presentado por Bolívar Mauricio Arias Cárdenas en contra del Director Provincial de Morona Santiago del Servicio de Rentas Internas], en *Registro Oficial*, Edición Jurídica 37 de 05 de mayo de 2016.

Internacional:

Colombia: Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta del Consejo de Estado de Colombia, [Sentencia No. 19906 en la que se resuelve la apelación interpuesta por Zabaletas y la Estancia Ltda.], 6 de noviembre de 2014.

Colombia, Corte Suprema de Justicia, Cas. Civil, [Sentencia] 10 de octubre 10 de 1991, emitida por El Magistrado Alberto Ospina Botero, citada por Gabriel Vásquez Tristanchó, *Doble Contabilidad y Prácticas Evasoras de Impuestos*. <<http://actualicese.com/opinion/doble-contabilidad-y-practicas-evasoras-de-impuestos-i/>>.

Clave 1º, N. X/2004, Amparo Directo en Revisión 1707/2002. 12 de noviembre de 2003. Unanimidad de 4 votos Materia Constitucional Penal, tipo tesis aislada, en Gabriela Ríos Granados, *El Ilícito Tributario* en González García, Alvarado Esquivel, García Bueno entre otros, Manual de Derecho Tributario, Miguel de Jesús Alvarado Esquivel Coord., México: Editorial Porrúa, 2005.

España. Audiencia Provincial de Córdoba [Sentencia emitida por el ponente Excelentísimo señor don José Ramón Berdugo y Gómez de la Torre, actualmente Magistrado del Tribunal Supremo], el ocho de enero de año 2004.

España: Tribunal Supremo Español, [Sentencia], en Alonso González, “Tramas Organizadas en el delito de evasión en el IVA”, 403-29. En Alejandro Altamirano y Ramiro M. Rubinska Coord. *Derecho Penal Tributario*, tomo I. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.